



CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS – CARF

ACÓRDÃOS SELECIONADOS TEMAS RELEVANTES

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS,
IRPF, IRRF, ITR, OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

- 2013 -
1º EDIÇÃO

COORDENADORES:
MARCELO OLIVEIRA
ELIAS SAMPAIO FREIRE



CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS – CARF
ACÓRDÃOS SELECIONADOS
TEMAS RELEVANTES

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS,
IRPF, IRRF, ITR, OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

- 2013 -
1ª EDIÇÃO

COORDENADORES:
MARCELO OLIVEIRA
ELIAS SAMPAIO FREIRE

CONSELHO EXECUTIVO

Álvaro Sólton de França

Presidente

Floriano José Martins

Vice-Presidente Executivo

José Roberto Pimentel Teixeira

Vice-presidente de Assuntos Fiscais

Maria do Carmo Costa Pimentel

Vice-presidente de Política de Classe

Benedito Leite Sobrinho

Vice-presidente de Política Salarial

Roswílcio José Moreira Góis

Vice-presidente de Assuntos da Seguridade Social

Léa Pereira de Mattos

Vice-presidente de Aposentadorias e Pensões

Ana Mickelina Barbosa Carreira

Vice-presidente de Cultura Profissional e Relações Interassociativas

Eucélia Maria Agrizzi Mergar

Vice-presidente de Serviços Assistenciais

Márcio Humberto Gheller

Vice-presidente de Assuntos Jurídicos

Miguel Arcanjo Simas Nôvo

Vice-presidente de Estudo e Assuntos Tributários

Rosana Escudero de Almeida

Vice-presidente de Administração, Patrimônio e Cadastro

Josemar Jorge Cecatto Santos

Vice-presidente de Finanças

José Tibúrcio Tabosa

Vice-presidente de Planejamento e Controle Orçamentário

Jeziel Tadeu Fior

Vice-presidente de Comunicação Social

João Laércio Gagliardi Fernandes

Vice-presidente de Relações Públicas

Jorge Cezar Costa

Vice-presidente de Assuntos Parlamentares

Marcos Rogério Alves Ribeiro

Vice-presidente de Tecnologia da Informação

CONSELHO FISCAL

Luiz Carlos Correa Braga

Leila S. de B. Signorelli de Andrade

Durval Azevedo Sousa

CONSELHO DE REPRESENTANTES

AC - Heliomar Iunz

AL - André Vilaça dos Santos

AP - Emir Cavalcanti Furtado

AM - Cleide Almeida Nôvo

BA - Raimundo João Duailibe

DF - Floriano Martins de Sá Neto

CE - Givanildo Aquino da Silva

ES - José Geraldo de Oliveira Ferraz

GO - Carlos José de Castro

MA - Antonio de Jesus Oliveira de Santana

MS - Vanderlei Veiga Tessari

MT - Wilza do Carmo Pereira Soares

MG - Ilva Maria Franca Lauria

PA - Ennio Magalhães Soares da Câmara

PB - Dijanete de Souza Lima

PR - Ademar Borges

PE - Luiz Mendes Bezerra

PI - Lourival de Melo Lobo

RJ - Sergio Wehbe Baptista

RN - Jonilson Carvalho de Oliveira

RS - Marville Taffarel

RO - Eni Paizanti de Laia

RR - André Luiz Spagnuolo Andrade

SC - Carlos Alberto de Souza

SP - Ariovaldo Cirelo

SE - Jorge Lourenço Barros

TO - José Carlos Rego Moraes

ASSESSORIA SOCIOECONÔMICA

Vanderley José Maçaneiro

Assessor

Copyright © 2013 - Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (ANFIP)

Capa e editoração eletrônica

Allan Eumar Vitalino

Coordenadores

Marcelo Oliveira

Elias Sampaio Freire

Revisão ortográfica:

Nenhuma parte desta obra deverá ser reproduzida ou divulgada sem que seja citada a fonte.

Sumário

APRESENTAÇÃO	11
DECADÊNCIA. DEPÓSITO BANCÁRIO E ORIGEM NÃO COMPROVADA	13
CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUXÍLIOS ALIMENTAÇÃO E TRANSPORTE.....	33
CARACTERIZAÇÃO DE GRUPO ECONÔMICO	51
CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS.....	83
CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS.....	113
AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO.....	139
PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR)	173
PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). RETROATIVIDADE BENIGNA. MULTA DE MORA.....	191
PREMIAÇÃO POR TEMPO DE SERVIÇO. HABITUALIDADE E RETRIBUTIVIDADE.....	223
ASSISTÊNCIA MÉDICA. IDENTIDADE DE PLANOS	241
REGIME JURÍDICO PREVIDENCIÁRIO DOS ESCRIVENTES E AUXILIARES DE CARTÓRIOS.....	257
REMUNERAÇÃO. CONCEITO LEGAL	269
INCIDÊNCIA. SERVIÇOS PRESTADOS POR DOMICILIADOS NO EXTERIOR.....	297
VALORES RECEBIDOS POR CONTRIBUINTE INDIVIDUAL A TÍTULO DE CORRETAGEM NA VENDA DE IMÓVEIS.....	313
ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. REMESSAS AO EXTERIOR	351
CESSÃO DE DIREITO DE IMAGEM E ABUSO DO DIREITO.....	369
CESSÃO DE DIREITOS PATRIMONIAIS, DE AUTOR OU DE IMAGEM PARA PESSOA JURÍDICA.....	389
DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ILEGITIMIDADE PASSIVA E PRESUNÇÃO.....	407
DESEMPENHO DE ATIVIDADE DE MODELO. TRIBUTAÇÃO	419
EXIGÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE PAGAMENTO PARA DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS	447
GANHO DE CAPITAL. CUSTO DE AQUISIÇÃO. RESERVA DE REAVALIAÇÃO INCORPORADA AO CAPITAL SOCIAL	459
GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS. DIREITO ADQUIRIDO	483
IMPUTAÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DO EXTERIOR A PARTIR DE REGISTRO.....	525
POSSIBILIDADE DO VÍNCULO DE DEPENDENTES PARA SOGROS.....	539
PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE NATUREZA PERSONALÍSSIMA	561

RESGATE DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. CÔNJUGES. DECLARAÇÃO PROPORCIONAL DOS RENDIMENTOS	625
APLICAÇÃO DO TRATADO BRASIL-JAPÃO A REMESSA DE JUROS DECORRENTES DE EURO BONDS.....	637
TRIBUTAÇÃO DE DEPÓSITO BANCÁRIO E DA ATIVIDADE RURAL. CONCILIAÇÃO	661
TRIBUTAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL EM PERMUTA DE AÇÕES	695
TRIBUTAÇÃO PELO ART. 42, DA LEI Nº 9.430/96 DOS CRÉDITOS BANCÁRIOS (PRESUNÇÃO), QUANDO O CONTRIBUINTE EXERCE ATIVIDADE DE INTERMEDIÇÃO DE NEGÓCIOS	713
VERBAS PAGAS NA RESCISÃO DO CONTRATO DE TRABALHO. PDV.....	743
DESPESAS MÉDICAS	763
CONCEITO DE CARDIOPATIA GRAVE PARA FINS DE ISENÇÃO DO IRPF.....	777
GANHO DE CAPITAL. ALIENANTE DOMICILIADO NO EXTERIOR E ADQUIRENTE DOMICILIADO NO BRASIL.....	803
PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO	825
PAGAMENTO DE BENEFÍCIOS INDIRETOS NÃO ADICIONADOS AS RESPECTIVAS REMUNERAÇÕES	851
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	875
PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO	903
REMESSA DE JUROS. CRÉDITOS INTERNACIONAIS	927
REMESSA DE JUROS. CRÉDITOS INTERNACIONAIS	957
REMESSAS AO EXTERIOR. DIREITO CREDITÓRIO À FONTE PAGADORA BRASILEIRA.....	999
TRIBUTAÇÃO DE REMESSAS REFERENTES A OPERAÇÕES DE COBERTURAS DE RISCOS DE VARIAÇÕES, DE TAXAS DE JUROS, DE PARIDADE ENTRE MOEDAS E DEPREÇO DE MERCADORIA.....	1019
REQUISITOS PARA A COMPENSAÇÃO DE IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR	1033
SOLUÇÃO DE CONFLITO DE RESIDÊNCIAS À LUZ DO TRATADO BRASIL-JAPÃO POR PROCEDIMENTO AMIGÁVEL	1043
FLORESTAS PARTICULARES INDIVISAS COM FLORESTAS SOB REGIME PÚBLICO.....	1061



CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS - CARF

ACÓRDÃOS SELECIONADOS TEMAS RELEVANTES

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS,
IRPF, IRRF, ITR, OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

- 2013 -
1ª EDIÇÃO

COORDENADORES:
MARCELO OLIVEIRA
ELIAS SAMPAIO FREIRE

Apresentação

A ANFIP - entidade de 63 anos que representa nacionalmente os Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil - apresenta, nesta publicação, rol de acórdãos com assuntos de extrema relevância no contexto tributário atual, escolhidos por Conselheiros do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão público com 88 anos, colegiado, paritário, que tem por finalidade julgar recursos de decisão de primeira instância, bem como os recursos de natureza especial, que versem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Em linhas gerais, Acórdão é a manifestação de um órgão judicial colegiado, que adota um posicionamento argumentado sobre a aplicabilidade de determinado direito a uma situação fática específica.

Temos, portanto, que o Acórdão reforça o arcabouço jurídico de um país, uma vez que, por se tratar da manifestação de um colegiado, representa uma decisão debatida em seus vários pontos, fáticos e jurídicos.

Na presente publicação apresentamos uma seleção de acórdãos que disponibiliza aos leitores uma vasta visão das decisões emanadas do CARF, propiciando dessa forma uma preciosa fonte de consulta e de conhecimento, para toda sociedade.

No momento atual – mais do que nunca – verificamos que nosso País busca, com urgência e celeridade, entre tantas demandas, que os serviços públicos prestados sejam transparentes e eficientes, como ocorre na atuação do CARF, em que há a disponibilização de suas decisões em seu sítio na internet (www.carf.fazenda.gov.br) e em que sua jurisprudência é citada e utilizada pelos Tribunais Superiores.

Com essa publicação a ANFIP busca auxiliar seus associados na realização de suas atividades, assim como beneficiar todos os operadores do Direito, com importante material para consulta, reflexão, análise, concordância ou discordância, utilização em seus estudos e trabalhos.



Tema: DECADÊNCIA. DEPÓSITO BANCÁRIO E ORIGEM NÃO COMPROVADA
Conselheiro (a): Maria Helena Cotta Cardoso



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA TURMA

Processo nº : 11522.001080/2003-07
Recurso nº : 106-146114
Matéria : IRPF
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : SEXTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessado : ÁLVARO CELSO RAMOS ARAGÃO
Sessão de : 18 de setembro de 2007
Acórdão nº : CSRF/04-00.627

AUTUAÇÃO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS –
DECADÊNCIA – Inexistindo na lei ordinária que institui a incidência
tributária comando expresso no sentido de que se trata de exigência
isolada e definitiva, aplica-se a regra geral do Imposto de Renda
Pessoa Física, que é a tributação anual, por ocasião do ajuste,
considerando-se ocorrido o fato gerador em 31 de dezembro do ano-
calendário.

Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso especial
interposto pela FAZENDA NACIONAL,

ACORDAM os Membros da Quarta Turma da Câmara Superior de
Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso especial, para
afastar a decadência, e determinar o retorno dos autos à Câmara recorrida para o
exame do mérito do recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a
integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Gonçalo Bonet Allage que negou
provimento ao recurso.


ANTÔNIO JOSÉ PRAGA DE SOUZA
PRESIDENTE


MARIA HELENA COTTA CARDOZO
RELATORA

FORMALIZADO EM: 31 OUT 2007

Processo nº : 11522.001080/2003-07
Acórdão nº : CSRF/04-00.627

Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA, REMIS ALMEIDA ESTOL, ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS e ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO.



Processo nº : 11522.001080/2003-07
Acórdão nº : CSRF/04-00.627

Recurso nº : 106-146114
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessado : ÁLVARO CELSO RAMOS ARAGÃO

RELATÓRIO

Em sessão plenária de 21/06/2006, a Colenda Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes proferiu, **por maioria de votos**, a decisão consubstanciada no Acórdão nº 106-15.633 (fls. 369 a 389 - Volume II), assim ementado:

"OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - A presunção legal de omissão de rendimentos, prevista no art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza o lançamento de crédito tributário relativo a imposto de renda com base em depósitos bancários que o sujeito passivo devidamente intimado não comprova a origem em rendimentos tributados isentos e não tributáveis.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO - A lei autoriza o lançamento de ofício, entre outras, nas hipóteses de falta de declaração de ajuste anual, declaração inexata e falta ou pagamento a menor de imposto. Na hipótese de declaração inexata, cabe ao Fisco apurar a base de cálculo do imposto de acordo com as normas específicas para o lançamento de ofício.

MOMENTO DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO - Excetuadas as hipóteses expressamente definidas em lei como de fato gerador anual, a regra de tributação dos rendimentos percebidos pelas pessoas físicas é no momento da percepção do rendimento. De acordo com o § 4º do art.42 da Lei nº 9.430, na hipótese de presunção de omissão de rendimentos, caracterizada pela existência de depósitos em instituições financeiras sem comprovação da origem, o imposto incide no mês e tem por base a tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA - Após o advento do Decreto – lei nº 1.968/1982 (art. 7º), que estabelece o pagamento do tributo sem o prévio exame da autoridade administrativa, o lançamento do imposto sobre a renda das pessoas físicas passou a

Processo nº : 11522.001080/2003-07
Acórdão nº : CSRF/04-00.627

ser do tipo estatuído no artigo 150 do CTN. Nos termos do art. 43 do CTN o fato gerador do imposto sobre a renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica. Fixada pela norma legal a tributação mensal, o termo de início para contagem do prazo de cinco anos para o lançamento é a ocorrência do fato gerador, ou seja, o mês em que o imposto incide.

Recurso parcialmente provido.”

A decisão foi assim resumida:

“Por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL para acolher a decadência do lançamento quanto ao meses de janeiro a novembro/1998, argüida de ofício pela Conselheira Sueli Efigênia Mendes de Britto. Vencidos os Conselheiros José Ribamar Barros Penha (Relator), Luiz Antônio de Paula e Ana Neyle Olímpio Holanda que negaram a decadência mensal. Designada para redigir o voto vencedor quanto à decadência mensal a Conselheira Sueli Efigênia Mendes de Britto.”

Inconformada, a Fazenda Nacional, com fundamento no art. 32, inciso I, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 55, de 1998, vigente à época, interpôs o Recurso Especial de fls. 392 a 405 - Volume II, argumentando, em síntese:

- no caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a norma inclui lapso de tempo entre o fato gerador e o vencimento do tributo, em que a Fazenda Nacional nada poderia fazer, o que constitui evidente astreinte;

- por outro lado, o contribuinte está por auferir correspondente sanção premial, com prazo decadencial menor que cinco anos;

- a lei não teria estabelecido tal disparidade, sem prever nenhuma condição, que no caso é o pagamento do tributo;



Processo nº : 11522.001080/2003-07
Acórdão nº : CSRF/04-00.627

- assim, tratando-se de lançamento por homologação, esta só poderia se referir ao pagamento realizado;

- no caso, aos valores não pagos e lançados de ofício, aplica-se o art. 173 do CTN;

- outro entendimento a ser aplicado ao caso vertente, é no sentido de que, embora aplicável o art. 150, § 4º, do CTN, o fato gerador do Imposto de Renda é complexo, portanto ele somente se aperfeiçoaria em 31 de dezembro de cada exercício.

Ao final, a Fazenda Nacional pede a aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, ou, sucessivamente, o art. 150, § 4º, conservando-se a totalidade do lançamento.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme Despacho nº 106-168/2006 (fls. 406/407 – Volume II).

Cientificado o contribuinte, inclusive por edital, não foram oferecidas contra-razões (fls. 415 – Volume III).

É o relatório.



Processo nº : 11522.001080/2003-07
Acórdão nº : CSRF/04-00.627

VOTO

Conselheira MARIA HELENA COTTA CARDOZO, Relatora

O presente Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional com fundamento no art. 32, inciso I, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes vigente à época, é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto merece ser conhecido.

Trata o recurso, de autuação levada a cabo em 18/12/2003 (fls. 289 – Volume II), tendo em vista a omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, efetuados no ano-calendário de 1998, com fundamento no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996. No acórdão guerreado, declarou-se de ofício a decadência relativamente aos meses de janeiro a novembro de 1998, adotando-se a tese dos fatos geradores mensais.

A leitura do voto condutor do aresto conduz a uma primeira conclusão, que é extremamente pertinente: a de que a tributação do Imposto de Renda Pessoa Física pressupõe uma regra e as exceções a esta regra, de sorte que, se o dispositivo legal que institui a incidência tributária não registra expressamente que se trata de uma exceção, deve ser aplicada a regra, principalmente no que tange ao lançamento de ofício.

Nesse passo, após exaustivo estudo da legislação que rege o Imposto de Renda Pessoa Física, desde a década de 40, o voto condutor do aresto recorrido conclui que a regra geral de tributação seria no momento da percepção dos rendimentos, não havendo previsão legal para a tributação destes em conjunto, anualmente, exceto se a lei que trata da incidência do tributo assim o determinar.



Processo nº : 11522.001080/2003-07
Acórdão nº : CSRF/04-00.627

Confira-se trechos da ementa, bem como do voto condutor do aresto
(fls. 369 e 384/385 – Volume II):

"(...)

MOMENTO DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO - Excetuadas as hipóteses expressamente definidas em lei como de fato gerador anual, a regra de tributação dos rendimentos percebidos pelas pessoas físicas é no momento da percepção do rendimento. De acordo com o § 4º do art.42 da Lei nº 9.430, na hipótese de presunção de omissão de rendimentos, caracterizada pela existência de depósitos em instituições financeiras sem comprovação da origem, o imposto incide no mês e tem por base a tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA - Após o advento do Decreto – lei nº 1.968/1982 (art. 7º), que estabelece o pagamento do tributo sem o prévio exame da autoridade administrativa, o lançamento do imposto sobre a renda das pessoas físicas passou a ser do tipo estatuído no artigo 150 do CTN. Nos termos do art. 43 do CTN o fato gerador do imposto sobre a renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica. Fixada pela norma legal a tributação mensal, o termo de início para contagem do prazo de cinco anos para o lançamento é a ocorrência do fato gerador, ou seja, o mês em que o imposto incide.

(...)"

"Considerando que o artigo 7º do Decreto-lei nº 1968/1982, não foi revogado, ocorrido o fato gerador e não pago o imposto, o fisco detém o direito de efetuar o lançamento. Excetuadas as hipóteses expressamente definidas em lei como de fato gerador anual, a regra de tributação dos rendimentos percebidos pelas pessoas físicas é no momento da percepção do rendimento.

O próprio autor do procedimento fiscal reconhece que o imposto é devido no mês, pois em todos os demonstrativos anexados aos autos registrou os fatos geradores em cada mês dos anos-calendário discutidos.

Nos termos do art. 142 do CTN, como anteriormente registrado, a atividade de lançamento está vinculada a lei. De todas as normas legais examinadas, se infere que a declaração de rendimentos é a forma que o legislador escolheu para o contribuinte prestar informações ao Fisco e compensar o imposto pago durante o ano-calendário, por isso atualmente é denominada de ajuste.

Processo nº : 11522.001080/2003-07
Acórdão nº : CSRF/04-00.627

O uso da declaração de rendimentos para o lançamento de ofício causa um conflito na aplicação da norma legal e beneficia o 'mau' contribuinte, pois o contribuinte que durante o ano-calendário deixar de fazer o recolhimento obrigatório, para regularizar dentro do ano-calendário, deverá recolher juros e multa de mora, incidentes a partir do mês do vencimento (em regra mês seguinte ao fato gerador), e para o imposto lançado de ofício, os juros e a multa serão cobrados a partir de abril do ano seguinte aos meses do fato gerador.

Na ausência de lei que autorize o Fisco a tributar o rendimento omitido no final do ano-calendário, a incidência do imposto segue a regra geral e deve ser no mês da ocorrência do fato gerador."

Assim, embora no voto se reconheça a existência de uma regra de tributação, verifica-se que a análise ali contida foi parcial, já que deixa de considerar que os diplomas legais que regulamentam o Imposto de Renda não podem ser interpretados de forma alijada do Sistema Tributário Nacional. Este, por sua vez, é informado por princípios integrantes da Constituição Federal de 1988.

Com efeito, a Carta Magna de 1988, no capítulo dedicado ao Sistema Tributário Nacional, assim estabelece:

"Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

III - renda e proventos de qualquer natureza;

(...)

§ 2º - O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;"

Ora, a combinação dos três princípios acima de plano descarta a interpretação de que a tributação de cada evento, de forma isolada, constituiria a regra,


Processo nº : 11522.001080/2003-07
Acórdão nº : CSRF/04-00.627

enquanto que a tributação dos rendimentos em conjunto, no ajuste, seria a exceção. Isto porque o critério de tributação isolada, no momento do recebimento dos rendimentos, pressupõe a pulverização da renda, o que inviabilizaria a concretização dos valores constitucionais.

Destarte, a interpretação de todos os atos legais anteriores à Constituição Federal de 1988 – como é o caso do Decreto-lei nº 1.968, de 1982, peça de resistência do acórdão recorrido – tem de adequar-se aos valores expressos na nova Carta.

Assim, considerando-se o Sistema Tributário Nacional como um todo, mormente os princípios constitucionais, verifica-se que o acórdão recorrido parte de uma falsa premissa, a de que, regra geral, a tributação do Imposto de Renda é instantânea, no momento da percepção dos rendimentos. Na verdade, a regra geral é a tributação dos rendimentos em conjunto, computando-se o total da renda auferida no ano-calendário e sujeitando-o ao ajuste, pois somente assim podem vigorar os princípios da generalidade, universalidade e progressividade. Com efeito, a pulverização da renda, consequência direta da sistemática preconizada no acórdão recorrido, tornaria letra morta a própria Carta Magna, o que de forma alguma pode ser admitido.

O posicionamento esposado no presente voto é defendido também pela doutrina, aqui representada por Paulo Ayres Barreto (“O Imposto sobre a Renda e os Preços de Transferência”, Capítulo IV, pág. 62/63), que traz inclusive o entendimento de Ricardo Mariz:

“Com efeito, é comum identificarmos, em estudos que tratam do imposto de renda, alusões a esses princípios, para, em seguida, admitir-se a tributação exclusiva na fonte, fazendo tabula rasa de tais enunciados prescritivos constitucionais. De nossa parte, estamos convictos de que não há como compaginar a tributação exclusiva na fonte com o princípio da generalidade e da progressividade. A verificação da significação dos princípios que devem, necessariamente, informar a tributação sobre a renda no Brasil, colocará a nu tal realidade. 

Processo nº : 11522.001080/2003-07
Acórdão nº : CSRF/04-00.627

(...)

Ricardo Mariz de Oliveira esclarece com acuidade que 'o titular do patrimônio é o único elo entre todas as coisas, direitos e obrigações do seu patrimônio, assim como entre os fatores que aumentam ou diminuem esse mesmo patrimônio'. Esclarece ainda que 'a progressividade somente se mostra eficiente se associada aos princípios da generalidade e da universalidade. Pela universalidade, aplica-se a tabela de alíquotas crescentes uma única vez sobre a totalidade do acréscimo patrimonial, e pela generalidade também se aplica a mesma tabela uma única vez, de forma indistinta, sobre todo o aumento patrimonial, quaisquer que tenham sido suas fontes produtoras'.

De nossa parte, a consideração dessa totalidade patrimonial decorre do princípio da generalidade. Nada obstante, deverá sujeitar-se inexoravelmente à aplicação, uma única vez, de alíquotas progressivas, incidentes sobre tal operação, independentemente de sua origem.

Por derradeiro, por força do princípio da progressividade, as alíquotas devem ser tanto maiores quanto mais significativa for a renda passível de tributação pelo I.R. O legislador constituinte não se satisfaz com a mera proporcionalidade. Impôs a progressividade como condição, como requisito a ser atendido pelo legislador ordinário ao instituir esse imposto.

Para que se verifique o pleno atendimento ao princípio da progressividade, todo acréscimo patrimonial deverá ser considerado, aplicando-se a esse aumento, uma única vez, alíquotas progressivas. Vale dizer, quanto maior for o aumento patrimonial maior deverá ser a alíquota aplicável. Não há como observar o princípio se a aplicação de alíquotas progressivas ocorrer sobre parcelas de renda (e não sobre a renda total).

De fato, o desrespeito aos princípios da universalidade e da generalidade configura óbice à própria verificação do princípio da progressividade."

Assim, a tributação em conjunto dos rendimentos, mediante a aplicação da tabela progressiva em um determinado momento de acerto de contas, conduz à conclusão de que a regra do Imposto de Renda deve ser a sujeição ao ajuste



Processo nº : 11522.001080/2003-07
Acórdão nº : CSRF/04-00.627

anual, independentemente dos pagamentos efetuados a título de antecipação, durante o ano-calendário.

Nesse passo, poder-se-ia argumentar contrariamente quanto à periodicidade deste ajuste. A esse respeito, o próprio princípio da razoabilidade conduz à confirmação de que o ajuste anual é o mais adequado, conforme reconhece a maciça doutrina, aqui novamente representada por Paulo Ayres Barreto (obra citada, pág. 80):

"... é forçoso reconhecer que o lapso temporal imanente ao conceito de renda haverá de permitir um efetivo cotejo entre receitas, custos e despesas. É dizer, sendo tal lapso exíguo, prejudicada ficará a contraposição dos valores que conformarão a base de cálculo em norma individual e concreta, podendo operar-se a desnaturação do próprio conceito de renda. Imagine-se, por exemplo, o caso de empresa que se dedique a atividade sazonal, cujas receitas estejam concentradas em um determinado trimestre, e suas despesas espraiadas durante o ano todo. Evidentemente, se o período fixado em lei, para a apuração do imposto, não for de molde a permitir o cotejo entre as despesas verificadas durante todo o ano e as receitas concentradas no trimestre, teremos distorções na base de cálculo do imposto, que poderão implicar tributação sobre o patrimônio e não sobre o acréscimo patrimonial."

Obviamente que a regra da tributação anual e conjunta não elimina a possibilidade do estabelecimento de incidências isoladas e definitivas, caracterizadas como exceções, o que é tolerado em face das peculiaridades de certas exceções.

Destarte, partindo-se da premissa de que, no caso do Imposto de Renda Pessoa Física, a regra geral é a tributação anual com previsão de ajuste, e a exceção é a tributação isolada e definitiva, resta analisar a incidência prevista no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, a ver se ela representaria efetivamente uma exceção.

O dispositivo legal que ora se analisa tem a seguinte dicção:

"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,

Processo nº : 11522.001080/2003-07
Acórdão nº : CSRF/04-00.627

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).

§ 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. (Incluído 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." (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

Como se pode verificar, em nenhum momento o dispositivo legal específica que tratar-se-ia de tributação isolada e definitiva, e não de rendimento sujeito

Processo nº : 11522.001080/2003-07
Acórdão nº : CSRF/04-00.627

ao ajuste anual, como ocorre expressamente com as aplicações financeiras, o décimo-terceiro salário e os ganhos de capital, como a seguir se exemplifica.

Lei nº 8.981, de 1995:

"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 quinze por cento.

§ 1º O imposto de que trata este artigo deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente ao da percepção dos ganhos.

§ 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." (grifei)

Ademais, conforme acima negrito, é característica das incidências isoladas e definitivas a aplicação de uma alíquota fixa ou diferenciada, e não da tabela progressiva mensal, típica dos rendimentos sujeitos ao ajuste anual.

Quanto ao § 4º, do art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996, este não estabelece uma alíquota fixa, como é típico das espécies de incidências que constituem exceções, mas sim especifica que "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". Registre-se que esta mesma dicção se encontra nas Leis Gerais que sempre regeram as espécies de incidências que constituem a regra do Imposto de Renda Pessoa Física, sem que isto tornasse a tributação mensal, isolada ou definitiva, eliminando-se o ajuste anual. Confira-se:



Processo nº : 11522.001080/2003-07
Acórdão nº : CSRF/04-00.627

Lei nº 8.134, de 1990:

"Art. 2º O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 11.

Art. 3º O Imposto de Renda na Fonte, de que tratam os arts. 7º e 12 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, incidirá sobre os valores efetivamente pagos no mês.

Art. 4º Em relação aos rendimentos percebidos a partir de 1º de janeiro de 1991, o imposto de que trata o art. 8º da Lei nº 7.713, de 1988:

I - será calculado sobre os rendimentos efetivamente recebidos no mês;"

Lei nº 8.383, de 1991:

"Art. 5º A partir de 1º de janeiro do ano-calendário de 1992, o imposto de renda incidente sobre os rendimentos de que tratam os arts. 7º, 8º e 12 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, será calculado de acordo com a seguinte tabela progressiva:

(tabela mensal)

Parágrafo único. O imposto de que trata este artigo será calculado sobre os rendimentos efetivamente recebidos em cada mês.

Art. 6º O imposto sobre os rendimentos de que trata o art. 8º da Lei nº 7.713, de 1988:

I - será convertido em quantidade de Ufir pelo valor desta no mês em que os rendimentos forem recebidos;"

Lei nº 8.981, de 1995:

"Art. 8º O Imposto de Renda incidente sobre os rendimentos de que tratam os arts. 7º, 8º e 12 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, será calculado de acordo com a seguinte tabela progressiva em Reais:

(tabela mensal)



Processo nº : 11522.001080/2003-07
Acórdão nº : CSRF/04-00.627

Parágrafo único. O imposto de que trata este artigo será calculado sobre os rendimentos efetivamente recebidos em cada mês."

Lei nº 9.250, de 1995:

"Art. 3º O imposto de renda incidente sobre os rendimentos de que tratam os arts. 7º, 8º e 12, da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, será calculado de acordo com a seguinte tabela progressiva em Reais:

(tabela mensal)

Parágrafo único. O imposto de que trata este artigo será calculado sobre os rendimentos efetivamente recebidos em cada mês."

Ora, a menção, nos diplomas legais acima, no sentido de que seriam levados em conta os rendimentos recebidos em cada mês, inclusive a indicação da tabela progressiva mensal, nunca induziram à conclusão de que a tributação dos rendimentos ali tratados seria isolada e definitiva. Ao contrário, fica perfeitamente entendido que tal indicação visa apenas possibilitar a antecipação do imposto, por meio de retenção na fonte ou carnê-leão.

Da mesma forma, não há qualquer razão para que se entenda que seria diferente em relação ao art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, ausente comando expresso de tributação exclusiva ou definitiva, como ocorre no caso de ganhos de capital, aplicações financeiras e décimo-terceiro salário. Logo se vê que a dificuldade, no caso do dispositivo ora analisado, advém da própria presunção nele contida, que lhe confere um caráter *sui generis*.

Com efeito, trata-se de exigência que autoriza a presunção de omissão de rendimentos, sem qualquer previsão de dedução ou abatimento, caso o contribuinte não comprove a origem dos recursos depositados em suas contas bancárias. Assim, o objetivo do dispositivo é que o contribuinte, espontaneamente, ofereça à tributação, via Declaração de Ajuste Anual, os valores que constituam rendimentos tributáveis, oportunidade em que poderá se beneficiar das deduções/abatimentos pertinentes.

Processo nº : 11522.001080/2003-07
Acórdão nº : CSRF/04-00.627

Não obstante, se o contribuinte não quiser declarar a origem dos depósitos, e também não quiser ser surpreendido por um lançamento de ofício, nada impede que ele efetue a soma mensal dos valores, submeta-a à tabela progressiva mensal e recolha o tributo, hipótese esta que não autorizaria qualquer reprimenda por parte do Fisco.

Obviamente que tal hipótese é extremamente remota, não porque seja improvável que o contribuinte queira ocultar a origem dos valores depositados em suas contas, que pode inclusive ser ilícita. Cabe aqui lembrar caso ocorrido na Quarta Câmara, em que uma contribuinte declarou que motivos religiosos a impediriam de revelar a natureza dos depósitos. O que ocorre geralmente é que o contribuinte não quer revelar a origem dos depósitos, mas também não quer submetê-los à tributação, daí assume o risco de vir a ser fiscalizado.

Quanto a esta fiscalização, tal como a ação fiscal relativa a qualquer outro tipo de rendimento sujeito ao ajuste, é claro que ela jamais poderá ser levada a cabo durante o ano-calendário, pela simples razão de que sempre seria possível ao contribuinte alegar que teria a intenção de tributar os respectivos valores na Declaração de Ajuste Anual, mas isso só viria a ocorrer no ano seguinte, sendo impossível aos fiscais a previsão acerca de tal intenção.

Uma vez efetuado o lançamento de ofício, tal como ocorre com qualquer omissão de rendimentos que não constitua exceção ao ajuste, a exigência é formalizada, como não poderia deixar de ser, mediante a submissão do total dos valores depositados no ano-calendário à tabela anual, em respeito aos princípios da generalidade, universalidade e progressividade. Ademais, não há qualquer razão ou fundamento legal para que o lançamento de ofício desloque a data de ocorrência do fato gerador do tributo.

Assim, conclui-se que o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, em nada difere dos demais dispositivos legais que, dispondo sobre rendimentos sujeitos ao

Processo nº : 11522.001080/2003-07
Acórdão nº : CSRF/04-00.627

ajuste anual, mencionam que os valores devem ser considerados recebidos mês a mês, bem como a tabela progressiva mensal, sem que isto descaracterize a tributação anual, com fato gerador aperfeiçoado em 31 de dezembro do ano-calendário.

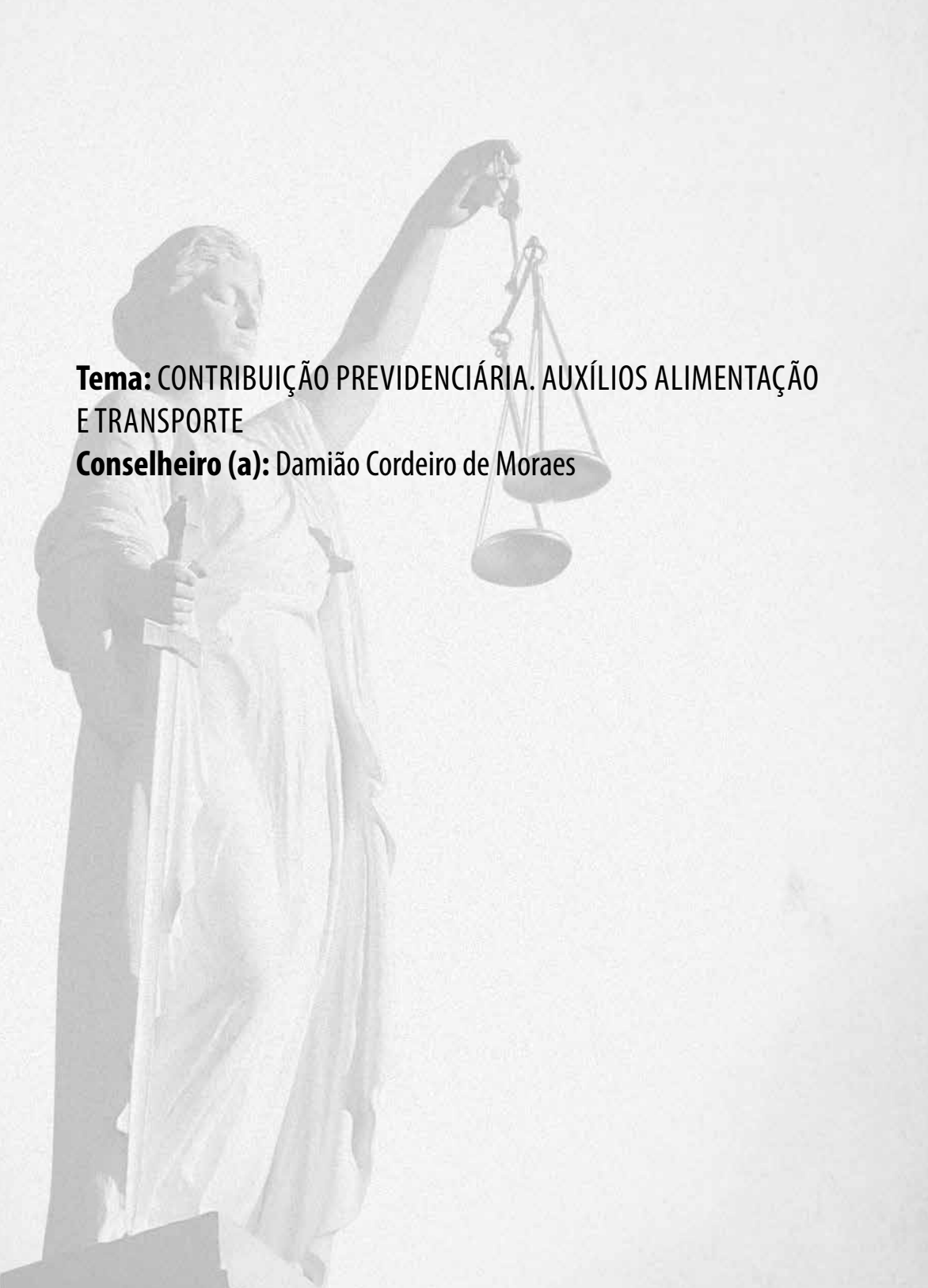
Nesse passo, verifica-se que, no presente caso, o Auto de Infração é relativo ao ano-calendário de 1998, portanto o fato gerador considerou-se ocorrido em 31/12/1998. Como o contribuinte foi cientificado da autuação em 18/12/2003, não há que se falar em decadência, a teor do art. 150, § 4º, do CTN.

Vale observar que o acórdão recorrido, no intuito de validar a sua tese, assevera, a título de ilustração, que no Manual de Imposto de Renda Retido na Fonte, edição de 2004, das vinte e seis formas de recolhimento de imposto a que se sujeita a Pessoa Física residente e domiciliada no País, dezesseis são da espécie definitiva. Ora, tal argumento é falacioso, uma vez que compara as poucas espécies do gênero de incidências sobre os rendimentos do trabalho – que abrangem a grande massa dos contribuintes, composta de assalariados – com as inúmeras espécies do gênero de incidências sobre aplicações financeiras, muitas delas tão sofisticadas que abrangem um percentual mínimo do universo de contribuintes.

Diante do exposto, seguindo a jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, DOU provimento ao Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional, para afastar a decadência e determinar o retorno dos autos à Colenda Sexta Câmara, para julgamento das demais questões constantes do Recurso Voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 18 de setembro de 2007.


MARIA HELENA COTTA CARDOZO



Tema: CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUXÍLIOS ALIMENTAÇÃO
E TRANSPORTE

Conselheiro (a): Damião Cordeiro de Moraes



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

Processo n° 10166.721589/2009-91
Recurso n° 871.745 Voluntário
Acórdão n° **2301-002.574 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 7 de fevereiro de 2012
Matéria Contribuições Previdenciárias
Recorrente PINUS AUTOMOVEIS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

SALÁRIO INDIRETO. AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO. PAGAMENTO IN NATURA. SEM ADESÃO AO PAT. AUXÍLIO TRANSPORTE. VERBAS INDENIZATÓRIAS. AUSÊNCIA DE NATUREZA SALARIAL. AFERIÇÃO INDIRETA. AUSÊNCIA DE PROVAS PELO CONTRIBUINTE.

O pagamento do auxílio-alimentação não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não constituir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT.

O vale-transporte pago pela empresa não integra o salário de contribuição, vez que não possui natureza salarial, estando de acordo com o §9º, artigo 28 da Lei 8.212/91.

Não há incidência de contribuição social previdenciária sobre verbas indenizatórias, posto que não compõem a base de remuneração do trabalhador.

Aplicável a apuração do crédito previdenciário por aferição indireta/arbitramento na hipótese de deficiência ou ausência de documentos ou informações solicitados pela fiscalização, que lançará o débito que imputar devido, invertendo-se o ônus da prova ao contribuinte, com esteio no artigo 33, §§ 3º e 6º, da Lei 8.212/91, c/c artigo 233, do Regulamento da Previdência Social.

É cabível a cobrança de juros de mora sobre as contribuições previdenciárias com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC.

As contribuições sociais previdenciárias estão sujeitas à multa de mora, na hipótese de recolhimento em atraso devendo observar o disposto na nova

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

Autenticado digitalmente em 18/06/2012 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 19/06/2012 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 18/06/2012 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES

Impresso em 04/10/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

redação dada ao artigo 35, da Lei 8.212/91, combinado com o art. 61 da Lei nº 9.430/1996.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, no mérito, para excluir do lançamento as contribuições relacionadas ao auxílio alimentação, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Mauro José Silva e Marcelo Oliveira, que votaram em negar provimento ao recurso nesta questão; b) em manter a aplicação da multa, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Mauro José Silva, que votou pelo afastamento integral da multa; c) 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). Vencido o Conselheiro Marcelo Oliveira, que votou em manter a multa aplicada; III) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento ao recurso, no mérito, para excluir do lançamento as contribuições relacionadas ao auxílio transporte, nos termos do voto do Relator. Os Conselheiros Mauro José Silva e Marcelo Oliveira acompanharam a votação por suas conclusões; b) em dar provimento ao recurso na questão da indenização, nos termos do voto do Relator; c) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a).

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Adriano Gonzáles Silvério, Damião Cordeiro De Moraes, Mauro Jose Silva, Leonardo Henrique Pires Lopes.

Relatório

1. Trata-se de recurso voluntário interposto pela empresa PINUS AUTOMÓVEIS LTDA em face da decisão que julgou improcedente a impugnação apresentada, mantendo o lançamento de débito em desfavor da empresa.

2. Narra o relatório fiscal que o lançamento, referente às contribuições previdenciárias patronais, se deu com base nas "remunerações pagas a título de transporte, alimentação, indenização prevista na Convenção Coletiva de Trabalho, remuneração, de

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

Autenticado digitalmente em 18/06/2012 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 19/06

/2012 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 18/06/2012 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES

Impresso em 04/10/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

segurados empregados e contribuintes individuais, registradas na contabilidade e não declaradas em GFIP e folha de pagamento não declarada em GFIP”. (f. 72)

3. O acórdão atacado negou os argumentos trazidos pela empresa, restando ementado nos termos que ora passo a transcrever:

“GRUPO ECONÔMICO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações previdenciárias.

ALIMENTAÇÃO. INSCRIÇÃO NO PAT.

Integram o salário-de-contribuição os valores pagos a título de alimentação em desacordo com o Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT.

VALE TRANSPORTE. PAGAMENTO EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO.

O vale-transporte pago em desacordo com a legislação própria integra o salário-de-contribuição.

IMPUGNAÇÃO. PROVAS.

A impugnação deve ser instruída com os elementos de prova que fundamentem os argumentos de defesa. Simples alegações desacompanhadas dos meios de prova que as justifiquem não interferem na análise dos fatos alegados.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido.” (f. 900)

4. Em suas razões de recurso voluntário, o contribuinte, buscando reverter a decisão de primeira instância, aduz, em síntese, que:

- a) não há incidência de contribuição previdenciária quando a alimentação é fornecida pela própria empresa de forma *in natura*, independentemente da inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT;
- b) é indevida a incidência de contribuição quando a empresa oferece transporte aos empregados com o desconto previsto na lei que regula o vale-transporte, posto que não é uma verba que possa ser incorporada ao salário de contribuição;
- c) que algumas pessoas jurídicas foram lançadas como contribuintes individuais pelo fisco, porém não há incidência de contribuições previdenciárias sobre pagamentos feitos para outras empresas;
- d) a multa aplicada pelo agente fiscalizador possui caráter confiscatório, tendo em vista que foi feita de forma contrária ao que dispõe a lei;

e) por fim, alega que a utilização da SELIC como índice de correção monetária e juros não é autorizada pela lei e, portanto, não deve ser aplicada em lançamentos previdenciários.

5. Sem contrarrazões, os autos foram encaminhados para a apreciação deste Conselho.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes

DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1. Conheço do recurso voluntário, uma vez que atende aos pressupostos de admissibilidade.

DA LEGITIMIDADE PASSIVA

2. Narra o relatório fiscal que a empresa ENGEMOTORS VEÍCULO E PEÇAS LTDA foi incluída como responsável solidária pelo débito previdenciário, pois restou demonstrada pela própria autuada a caracterização de Grupo Econômico.

3. E conforme consulta feita ao site da receita federal e informações prestadas pelo contribuinte, a referida empresa foi constituída em 27/09/2007.

4. Ocorre que, apesar de o período de fiscalização compreender as competências 01/2005 a 12/2005 e a empresa incluída no polo passivo somente ter iniciado suas atividades em 2007, a legislação previdenciária não faz qualquer menção ao à data de abertura da empresa para efeitos de solidariedade.

5. O inciso IX, do artigo 30, da Lei n.º 8.212/91 dispõe que "as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei".

6. Dessa forma, entendo que não merece prosperar a alegação feita pela recorrente de a empresa ENGEMOTORS VEÍCULOS E PEÇAS LTDA não possui legitimidade para figurar no polo passivo da presente autuação. Assim, mantenho o lançamento nesse ponto.

DO LANÇAMENTO

7. Segundo consta do relatório fiscal, juntado às ff. 72 a 93, o lançamento do débito previdenciário se deu com base:

"Contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre:

- remunerações pagas a título de transporte, alimentação, indenização prevista na Convenção Coletiva de Trabalho, remuneração, de segurados empregados e contribuintes individuais, registrados na contabilidade e não declaradas em GFIP e folha de pagamento não declarada em GFIP."

8. Dessa forma, passo a análise, pormenorizada, de cada uma das rubricas objeto do presente lançamento fiscal.

- Da alimentação

9. A respeito da alimentação fornecida para seus funcionários, a empresa alega que “quando a própria alimentação é fornecida pela empresa, *in natura*, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não possuir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT ou decorra o pagamento de acordo ou convenção coletiva de trabalho”. (f. 918)

10. E no meu entendimento o auxílio alimentação *in natura* pago aos empregados segurados não sofre a incidência de contribuição previdenciária, haja vista a ausência de sua natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no PAT.

11. Nesse mesmo sentido, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça pacificou seu entendimento no sentido de que o pagamento *in natura* do auxílio alimentação não sofre a incidência de contribuição previdenciária por não constituir natureza salarial, esteja o empregado inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT. (Precedentes: EREsp 603.509/CE, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 08/11/2004, REsp 719.714/PR, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 24/04/2006).

12. Ademais é oportuno dizer que as empresas, na verdade, estão desempenhando seu papel social ao fornecerem refeições e lanches a segurados a seu serviço, notadamente para aqueles de menor renda. Dessa forma, considero que cobrar contribuições sociais sobre o fornecimento próprio de alimentação é penalizar as empresas e desestimular a colaboração da sociedade na saúde do trabalhador.

13. Abaixo, recente julgado da Primeira Turma deste Colendo Tribunal, *in verbis*:

“TRIBUTÁRIO E ADMINISTRATIVO. VALE-ALIMENTAÇÃO. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - PAT. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NÃO-INCIDÊNCIA.

1. O valor concedido pelo empregador a título de vale-alimentação não se sujeita à contribuição previdenciária, mesmo nas hipóteses em que o referido benefício é pago em dinheiro.

2. A exegese hodierna, consoante a jurisprudência desta Corte e da Excelsa Corte, assenta que o contribuinte é sujeito de direito, e não mais objeto de tributação.

3. O Supremo Tribunal Federal, em situação análoga, concluiu pela inconstitucionalidade da incidência de contribuição previdenciária sobre o valor pago em espécie sobre o vale-transporte do trabalhador, mercê de o benefício ostentar nítido caráter indenizatório. (STF - RE 478.410/SP, Rel. Min. Eros Grau, Tribunal Pleno, julgado em 10.03.2010, DJe 14.05.2010)

4. *Mutatis mutandis*, a empresa oferece o ticket refeição antecipadamente para que o trabalhador se alimente antes e ir ao trabalho, e não como uma base integrativa do salário, porquanto este é decorrente do vínculo laboral do trabalhador com o seu empregador, e é pago como contraprestação pelo trabalho efetivado.

5. É que: (e) *‘o pagamento in natura do auxílio-alimentação, vale dizer, quando a própria alimentação é fornecida pela empresa, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não possuir natureza salarial, esteja o empregador inscrito, ou não, no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, ou decorra o pagamento de acordo com convenção coletiva de trabalho’* (REsp 1.180.562/RJ (grifo nosso)

(...)

6. *Recurso especial provido.*”

(STJ - REsp 1185685/SP, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, Rel. p/ Acórdão Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/12/2010, DJe 10/05/2011) (g.n.)

14. Salienta-se, ainda, que para firmar esse entendimento faz-se mister a referência de acórdão cuja relatoria é do Ministro José Delgado que tratou da matéria em questão, conforme ementa abaixo transcrita:

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. REFEIÇÃO REALIZADA NAS DEPENDÊNCIAS DA EMPRESA. NÃO-INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PRECEDENTES. DÉBITOS PARA COM A SEGURIDADE SOCIAL PRESUNÇÃO DE CERTEZA E LIQUIDEZ DA CERTIDÃO DA DÍVIDA ATIVA. PRECEDENTES.

1. *Recurso especial interposto pelo INSS contra acórdão proferido pelo TRF da 4ª Região segundo o qual: a) o simples inadimplemento da obrigação tributária não constitui infração à lei capaz de ensejar a responsabilidade solidária dos sócios; b) o auxílio-alimentação fornecido pela empresa não sofre a incidência de contribuição previdenciária, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT. Em seu apelo, o INSS aponta negativa de vigência dos artigos 135 e 202, do CTN, 2º, § 5º, I e IV, 3º da Lei 6.830/80, 28, § 9º, da Lei n. 8.212/91 e divergência jurisprudencial. Sustenta, em síntese, que: a) o ônus da prova acerca da não-ocorrência da responsabilidade tributária será do sócio-executado, tendo em vista a presunção de legitimidade e certeza da certidão da dívida ativa; b) é pacífico o entendimento no STJ de que o auxílio-alimentação, caso seja pago em espécie e sem inscrição da empresa no Programa de*

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

Autenticado digitalmente em 18/06/2012 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 19/06/2012 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 18/06/2012 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES

Impresso em 04/10/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Alimentação do Trabalhador - PAT, é salário e sofre a incidência de contribuição previdenciária.

2. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento no sentido de que o pagamento in natura do auxílio-alimentação, isto é, quando a própria alimentação é fornecida pela empresa, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não constituir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT. Com tal atitude, a empresa planeja, apenas, proporcionar o aumento da produtividade e eficiência funcionais. Precedentes. EREsp 603.509/CE, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 08/11/2004, REsp 719.714/PR, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 24/04/2006.

3. Constando o nome do sócio-gerente na certidão de dívida ativa e tendo ele tido pleno conhecimento do procedimento administrativo e da execução fiscal, responde solidariamente pelos débitos fiscais, salvo se provar a inexistência de qualquer vínculo com a obrigação.

4. Presunção de certeza e liquidez da certidão da dívida ativa. Ônus da prova da isenção de responsabilidade que cabe ao sócio-gerente. Precedentes: EREsp 702.232/RS, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 26/09/2005; EREsp 635.858/RS, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 02/04/2007.

5. Recurso especial parcialmente provido.”

(REsp 977.238/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13.11.2007, DJ 29.11.2007 p. 257) (g.n.)

15. Inclusive, cumpre ressaltar que a argumentação da Fazenda Nacional nos autos acima (REsp 977.238/RS) era de que o auxílio alimentação, pago em espécie e sem inscrição da empresa no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), possuía natureza salarial sendo, portanto, passível de recolhimento de tributo. No entanto, sua sustentação não foi provida em razão da orientação jurisprudencial pacífica do STJ em sentido contrário, qual seja não incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de auxílio alimentação.

16. Diga-se, também, pelo que se indica nestes casos, que a concessão da alimentação é desvinculada do salário por força da própria Lei nº 8.212/91 que determina a não integração do salário-de-contribuição às importâncias recebidas a título de ganhos expressamente desvinculados do salário (art. 28, §9º, letra “e”, número 7).

17. Não é inoportuno dizer que as empresas, na verdade, estão desempenhando enorme papel social ao fornecerem alimentação a seus trabalhadores, notadamente para aqueles de menor renda. É dizer, cobrar contribuições sociais sobre o fornecimento próprio de alimentação é penalizar as empresas e desestimular a colaboração da sociedade na saúde do trabalhador.

18. No presente caso o fisco considerou para efeitos de lançamento apenas o fato de que a empresa não estava inscrita no PAT: “(...) o fornecimento de REFEIÇÃO pela PINUS aos seus empregados, no período de 01/2005 a 12/2005, sem a observância da legislação, ou seja, sem o cadastramento no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT, tem natureza salarial, incorporando-se à remuneração para todos os efeitos legais e constituindo-se base de incidência das contribuições previdenciárias”. (f. 82)

19. Dessa forma, verifica-se que a fiscalização não demonstra o pagamento em pecúnia, apenas considera o fato da falta de inscrição da empresa no PAT, logo, tenho por certo que o lançamento fiscal não deve ser mantido nesse ponto.

- Do transporte

20. No tocante ao pagamento feito a título de vale transporte aduz a empresa que “(...) não incide contribuição previdenciária, quando a empresa oferece transporte aos empregados com o desconto previsto na lei que regula o vale transporte, por não revestir-se de verba que passa a incorporar o salário-de-contribuição”. (f. 922)

21. Alega, ainda, a recorrente que “(...) juntou à impugnação, cópias aleatórias do Livro da Folha de Pagamento no período de 2005, fazendo prova inequívoca que nunca foram pagas quaisquer verbas aos seus empregados, mas antes, ao contrário, houve desconto referente ao vale transporte”. (f. 922)

22. E segundo a tese fiscal “o desconto do vale-transporte de uma parcela dos empregados foi efetuado em desacordo com a legislação”, pois “para esses empregados, o desconto de 6%, previsto no Decreto 95.247, foi calculado sobre diversas rubricas, e não apenas sobre o salário básico”, assim “a fiscalização considerou que o desconto foi efetuado em desacordo com a legislação, uma vez que o vale-transporte deve ser custeado pelo beneficiário na parcela equivalente a 6% (seis por cento) de seu salário básico ou vencimento, excluídos quaisquer adicionais ou vantagens”. (f. 84)

23. Com a devida *venia* ao entendimento do fisco, tenho como certo que o fato de a empresa ter descontado valor sobre outras verbas além do salário base não tem o condão de modificar a natureza jurídica dessa verba, transformando-a em outro tipo de rendimento sujeito ao pagamento da contribuição previdenciária.

24. Sendo assim, a origem da verba paga tem natureza jurídica indenizatória, pois foi assim que a norma, que criou o benefício, deixou consignada.

25. Veja-se que a norma previdenciária tratou da matéria da seguinte forma:

“Art. 28 - Entende-se por salário de contribuição:

(...)

Parágrafo 9º - Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

(...)

f) a parcela recebida a título de vale -transporte, na forma da legislação própria; (...) ***(negritamos e sublinhamos)***

Processo nº 10166.721589/2009-91
Acórdão nº 2301-002.574

S2-C3T1
Fl. 938

26. Como se pode perceber, nos termos do art. 28, parágrafo 9º, alínea “F”, da Lei nº 8.212/91, a quantia (parcela) recebida a título de vale-transporte não compõe o salário de contribuição, para fins de apuração da contribuição previdenciária.

27. De mais a mais, o fornecimento de transporte aos seus empregados é imprescindível para a execução do trabalho, e não pode compor a base de cálculo da contribuição previdenciária.

28. De outro lado, a Lei nº 10.243/2001, alterou o §2º do art. 458 da CLT, que passou a ter a seguinte redação:

"Art. 458....."

§ 2º Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador:

I – vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos aos empregados e utilizados no local de trabalho, para a prestação do serviço;

II – educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático;

III – transporte destinado ao deslocamento para o trabalho e retorno, em percurso servido ou não por transporte público;

....." (NR)

29. Com isso, considerando o inciso III, acima transcrito, o transporte concedido como utilidade não será considerado como salário. Assim, se não é salário o transporte, não creio que os valores reembolsados pela empresa aos empregados, para o seu deslocamento para o trabalho e retorno, em percurso servido ou não por transporte público, seja considerado para efeito de incidência da contribuição social.

30. E sobre a natureza indenizatória do benefício o Supremo Tribunal Federal já firmou seu posicionamento considerando que, mesmo quando pago em pecúnia, o vale-transporte não possui natureza salarial, **in verbis**:

“EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA. VALE-TRANSPORTE. MOEDA. CURSO LEGAL E CURSO FORÇADO. CARÁTER NÃO SALARIAL DO BENEFÍCIO. ARTIGO 150, I, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. CONSTITUIÇÃO COMO TOTALIDADE NORMATIVA.

1. Pago o benefício de que se cuida neste recurso extraordinário em vale-transporte ou em moeda, isso não afeta o caráter não salarial do benefício.

2. Admitirmos não possa esse benefício ser pago em dinheiro sem que seu caráter seja afetado, estaríamos a relativizar o curso legal da moeda nacional.

3. A funcionalidade do conceito de moeda revela-se em sua utilização no plano das relações jurídicas. O instrumento monetário válido é padrão de valor, enquanto instrumento de pagamento sendo dotado de poder liberatório: sua entrega ao credor libera o devedor. Poder liberatório é qualidade, da moeda enquanto instrumento de pagamento, que se manifesta exclusivamente no plano jurídico: somente ela permite essa liberação indiscriminada, a todo sujeito de direito, no que tange a débitos de caráter patrimonial.

4. A aptidão da moeda para o cumprimento dessas funções decorre da circunstância de ser ela tocada pelos atributos do curso legal e do curso forçado.

5. A exclusividade de circulação da moeda está relacionada ao curso legal, que respeita ao instrumento monetário enquanto em circulação; não decorre do curso forçado, dado que este atinge o instrumento monetário enquanto valor e a sua instituição [do curso forçado] importa apenas em que não possa ser exigida do poder emissor sua conversão em outro valor.

6. A cobrança de contribuição previdenciária sobre o valor pago, em dinheiro, a título de vales-transporte, pelo recorrente aos seus empregados afronta a Constituição, sim, em sua totalidade normativa.

Recurso Extraordinário a que se dá provimento.”

(RE 478410/ SP; Relator Ministro Eros Grau)

31. Dito isso, verifica-se que a exigência pretendida é descabida, razão pela qual deve a mesma ser afastada, vez que, como demonstrado, o pagamento realizado não constitui fato gerador das contribuições devidas a Seguridade Social e as destinadas a Terceiros.

- Do pagamento feito a segurados empregados

32. Quanto ao lançamento feito com base no pagamento feito a segurados empregados o contribuinte não teceu qualquer consideração em sua defesa.

33. E segundo o auditor fiscal, ao questionar ao recorrente a respeito dos pagamento feitos a segurados empregados e não declarador em GFIP, recebeu como resposta que “a natureza dos registros contábeis relacionados no presente termo, referem-se na sua maioria, a pagamentos de comissões e bonificações dados pela fábrica e repassados aos empregados, a pagamento de rescisões de contrato de trabalho e a pagamento de auxílio faculdade” e que não possuía mais “dados suficientes para a individualização dos pagamentos”. (f. 86)

34. Assim, o fisco “afериu o desconto dos segurados de forma uniforme utilizando a alíquota de 8%”. (f. 86)

35. E sobre a questão, entendo que o procedimento indireto adotado encontra respaldo na Legislação Previdenciária conforme depreende da combinação do disposto na Lei n.º 8.212/91, com o Regulamento da Previdência Social aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, na falta de prova regular e formalizada pelo sujeito passivo de sua contabilidade regular, caberá o procedimento de aferição indireta. 2.200-2 de 24/08/2001

36. Os parágrafos 3º e 4º, do artigo 33 da Lei de Organização da Seguridade Social, trazem em seu texto:

“Art. 33 (...).

§ 3 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.

§ 4 Na falta de prova regular e formalizada pelo sujeito passivo, o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil pode ser obtido mediante cálculo da mão de obra empregada, proporcional à área construída, de acordo com critérios estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, cabendo ao proprietário, dono da obra, condômino da unidade imobiliária ou empresa co-responsável o ônus da prova em contrário.” (g.n.)

37. Nesse sentido, artigos 232 a 234 do Regulamento da Previdência Social, dispõem:

“Art.232. A empresa, o servidor de órgão público da administração direta e indireta, o segurado da previdência social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante legal, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas neste Regulamento.

Art.233. Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social e a Secretaria da Receita Federal podem, sem prejuízo da penalidade cabível nas esferas de sua competência, lançar de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa, ao empregador doméstico ou ao segurado o ônus da prova em contrário.” (g.n.)

38. Dessa forma, não tendo a empresa colacionado aos autos a documentação comprobatória de sua regularidade contábil e nem alegações capazes de reverter o lançamento, restou configurado que a mesma, na verdade, está em débito para com o fisco no que se refere ao pagamento de segurados empregados, uma vez que não recolheu o valor devido, mantendo a decisão recorrida nesse ponto.

- Do pagamento feito a contribuinte individuais

39. Sobre o recolhimento de contribuições incidentes sobre pagamentos feitos a contribuintes individuais, defende-se o contribuinte no sentido de que “conforme constados documentos anexos, ou seja, cópia do Comprovante de Inscrição na Receita Federal, nem todos aqueles que foram pagos pela impugnante são pessoas físicas, logo, não existe a possibilidade de incidência de contribuição previdenciária”. (f. 924)

40. E continua a recorrente alegando que “o pagamento efetuado a BISMARQUE AGUIAR (despachante), que é o sócio e representante legal da empresa SINAL

VERDE LOCAÇÃO E SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS LTDA, ME, cujo número de inscrição é CNPJ 10.744.012/0001-84". (f. 924)

41. Ocorre que, compulsando os autos, pude verificar que a referida documentação juntada - Comprovante de Inscrição e de Situação Cadastral - (f. 875), realmente trata-se do cadastrado da empresa SINAL VERDE, porém, não há qualquer documentação acostada que possa comprovar a relação da empresa com o Sr. Bismarque Aguiar, como afirma o contribuinte.

42. Assim, não tendo a empresa comprovado que os pagamentos feitos destinavam-se a pessoas jurídicas, mantenho a multa aplicada com relação a esta rubrica.

- Da indenização por estabilidade de férias

43. No tocante à indenização prevista em Convenção Coletiva de Trabalho (indenização por estabilidade de férias) firmada pela recorrente e o Sindicato dos Trabalhadores em Oficinas Mecânicas, paga em decorrência de demissão sem justa causa antes do vencimento dos sessenta dias de estabilidade, concedidos em razão do retorno das férias, entendo que o lançamento não merece prosperar, eis que se trata de verga de cunho indenizatório.

44. Isso porque a respeito deste assunto, tenho me posicionado no sentido de que os valores indenizatórios não devem ser incluídos na base de cálculo de tributação, posto que não compõem a base de remuneração do trabalhador.

45. Além disso, conforme ressaltado pelo Supremo Tribunal Federal – STF, quando da análise da ADIN n.º 1659, com a conversão da Medida Provisória n.º 1.523-9/97 na Lei n.º 9.528/97, foi afastada a incidência de contribuições previdenciárias sobre as parcelas de caráter indenizatório.

46. E é nesse sentido que os Tribunais Regionais vêm proferindo seus acórdãos a respeito do tema ora em análise:

“TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. VERBAS INDENIZATÓRIAS. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.523/97. LEI DE CONVERSÃO Nº 9.528/97. DISPOSITIVOS SUPRIMIDOS. PERDA DE EFICÁCIA.

1. A medida provisória nº 1.523/97, ao ter sido convertida na lei nº 9.528/97, teve vetados os dispositivos que incluíam verbas indenizatórias para fins de incidência de contribuição social.

2. Inexigibilidade de recolhimento da contribuição social sobre verbas indenizatórias.

3. Apelação e remessa oficial desprovidas.”

(TRF 5 – Apelação Cível PRC 237013 PE 2000.05.00.022934-0, Relator Desembargador Federal Paulo Roberto de Oliveira Lima)

“TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE VERBAS INDENIZATÓRIAS E DIÁRIAS. MP N. 1.523/97. LEI N. 9.528/97.

1. A Lei n. 9.528/97 afastou a incidência de contribuição previdenciária sobre as parcelas indenizatórias e diárias.

Processo nº 10166.721589/2009-91
Acórdão n.º 2301-002.574

S2-C3T1
Fl. 940

2. *A eficácia do art. 22, § 2º, da Lei n. 8.212/91, com a redação dada pela MP n. 1523/97, foi suspensa pelo STF, na ADIN n. 1.659*

3. *Apelação improvida. Remessa parcialmente provida.”*

(TRFI – Apelação em Mandado de Segurança – MAS 104065 MG 1999.01.00.10.4065-7, Relator Juiz Carlos Olavo)

47. O Superior Tribunal Federal também já se manifestou sobre a questão, conforme ementa transcrita abaixo:

“TRIBUTÁRIO. VERBAS INDENIZATÓRIAS. ADICIONAL EM CASO DE DISPENSA E INCENTIVO À APOSENTADORIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NÃO-INCIDÊNCIA. INTERPRETAÇÃO DO ART. 28, § 9º, ALÍNEA E, ITEM 5 DA LEI Nº 8.212/91.

1. Trata-se de mandado de segurança preventivo impetrado por SHELL DO BRASIL S/A objetivando que a autoridade coatora se abstivesse de autuar a ora recorrida pelo não recolhimento de contribuição previdenciária no percentual de 28%, com base nas alterações introduzidas pela Lei 8.212/91 e na CLT, pela MP nº 1.523/97. Sobreveio a sentença concedendo em parte a segurança, entendendo exigível a contribuição previdência somente quanto à parcela da gratificação para o gozo de férias (art. 144 da CLT), por entender que a referida verba não possui natureza indenizatória. Em sede de apelação, foi mantido o posicionamento firmado pela Primeira Instância. Nesta via recursal, a Autarquia Previdenciária recorrente alega negativa de vigência ao artigo 28, § 9º, alínea e, item 5 da Lei nº 8.212/91 sob o argumento de que a legislação referida expressamente aponta as importâncias que são excluídas da incidência de contribuição previdenciária, não se enquadrando, na espécie, as previstas na convenção coletiva de trabalho da categoria (indenização ao adicional em caso de dispensa e às vésperas da aposentadoria), por serem de natureza ressarcitórias, não se confundindo estas com as verbas recebidas a título de incentivo à demissão.

2. As verbas discutidas, como firmado pelo acórdão recorrido, são oriundas da cessação do contrato de trabalho, tendo, portanto, natureza indenizatória e não remuneratória, razão pela qual ser indevida a contribuição previdenciária. Interpretação em consonância com o que dispõe o art. 28, § 9º, alínea e, item 5 da Lei nº 8.212/91.

3. *Recurso especial improvido”*

(Resp 663082 – RJ 2004/0073849-9, Primeira Turma, Ministro Relator José Delgado)

48. Importa ressaltar ainda que o pagamento foi realizado por força de Acordo feito nos autos de Dissídio Coletivo, cujas cláusulas estabeleceram as condições,

critérios e parâmetros a serem obedecidos, sem que a empresa pudesse deixar de honrar o estabelecido nos documentos.

49. Vale destacar ainda que as indenizações eram pagas apenas uma vez a cada funcionário desligado dentro no período de estabilidade, não há habitualidade e nem substituiu a remuneração mensal dos trabalhadores, o que reforça ainda mais a tese de ausência de continuidade do referido benefício, de caráter indenizatório.

50. Convém esclarecer que a Carta Política de 1988 reconhece o poder normativo dos dissídios coletivos (art. 114º, § 2º, da CF/88). Desta forma, pode-se afirmar que o contrato é imperativo entre as partes, logo, diante da negociação firmada entre a entidade sindical e a empresa, não há se falar em alteração unilateral do contrato de trabalho.

51. Assim, o pagamento, sem incorporação, de "indenização por estabilidade de férias" concedida aos segurados empregados, fruto de reconhecimento via transação acordo coletivo coletivas, não é ajuste salarial e muito menos serviu para esconder fato gerador de contribuição previdenciária. De maneira que, como tal, não incide contribuição previdenciária. Logo, o lançamento fiscal perdeu seu objeto visto a ausência do fato gerador da obrigação tributária.

52. Dessa forma, entendo que não há que se falar em incidência de contribuições previdenciárias sobre verbas indenizatórias.

DA INCIDÊNCIA DA TAXA SELIC

53. A utilização da taxa SELIC não é indevida no caso em análise. À época do fato gerador, a utilização da referida taxa era expressamente autorizada pelo art. 34 da Lei 8.212/91.

54. A matéria, inclusive, já foi sumulada por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, *verbis*:

Súmula CARF Nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

55. No mesmo sentido, deve-se ressaltar que a utilização da taxa SELIC no caso em análise não ocorreu por determinação do Banco Central, e sim em face do art. 34 da Lei 8.212/91, vigente à época do lançamento, e da súmula nº 04 deste Conselho.

56. Quanto às alegações de multa confiscatória, deve-se concluir que não possuem fundamento, pois o valor da multa não corresponde ao valor da contribuição. Assim, tendo atendido à prescrição legal e não sendo equivalente à totalidade do débito, não há que se falar em caráter confiscatório da multa.

DA APLICAÇÃO DA MULTA

57. Por fim, no que se refere à multa aplicada, cumpre ressaltar que, em respeito ao art. 106 do CTN, inciso II, alínea "c", deve o Fisco perscrutar, na aplicação da multa, a existência de penalidade menos gravosa ao contribuinte. No caso em apreço, esse cotejo deve ser promovido em virtude das alterações trazidas pela Lei nº 11.941/2009 ao art. 35

Processo nº 10166.721589/2009-91
Acórdão nº 2301-002.574

S2-C3T1
Fl. 941

da Lei nº 8.212/1991, que instituiu mudanças à penalidade cominada pela conduta da Recorrente à época dos fatos geradores.

58. Assim, identificando o Fisco benefício ao contribuinte na penalidade nova, essa deve retroagir em seus efeitos, conforme ocorre com a nova redação dada ao art. 35 da Lei nº 8.212/1991 que assim dispõe:

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, em termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

59. E o supracitado art. 61, da Lei nº 9.430/96, por sua vez, assevera que:

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.

(...)

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

60. Confrontando a penalidade retratada na redação original do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 com a que ora dispõe o referido dispositivo legal, vê-se que a primeira permitia que a multa atingisse o patamar de cem por cento, dado o estágio da cobrança do débito, ao passo que a nova limita a multa a vinte por cento.

61. Sendo assim, diante da inafastável aplicação da alínea “c”, inciso II, art. 106, do CTN, conclui-se pela possibilidade de aplicação da multa prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009 ao art. 35 da Lei nº 8.212/1991, se for mais benéfica para o contribuinte.

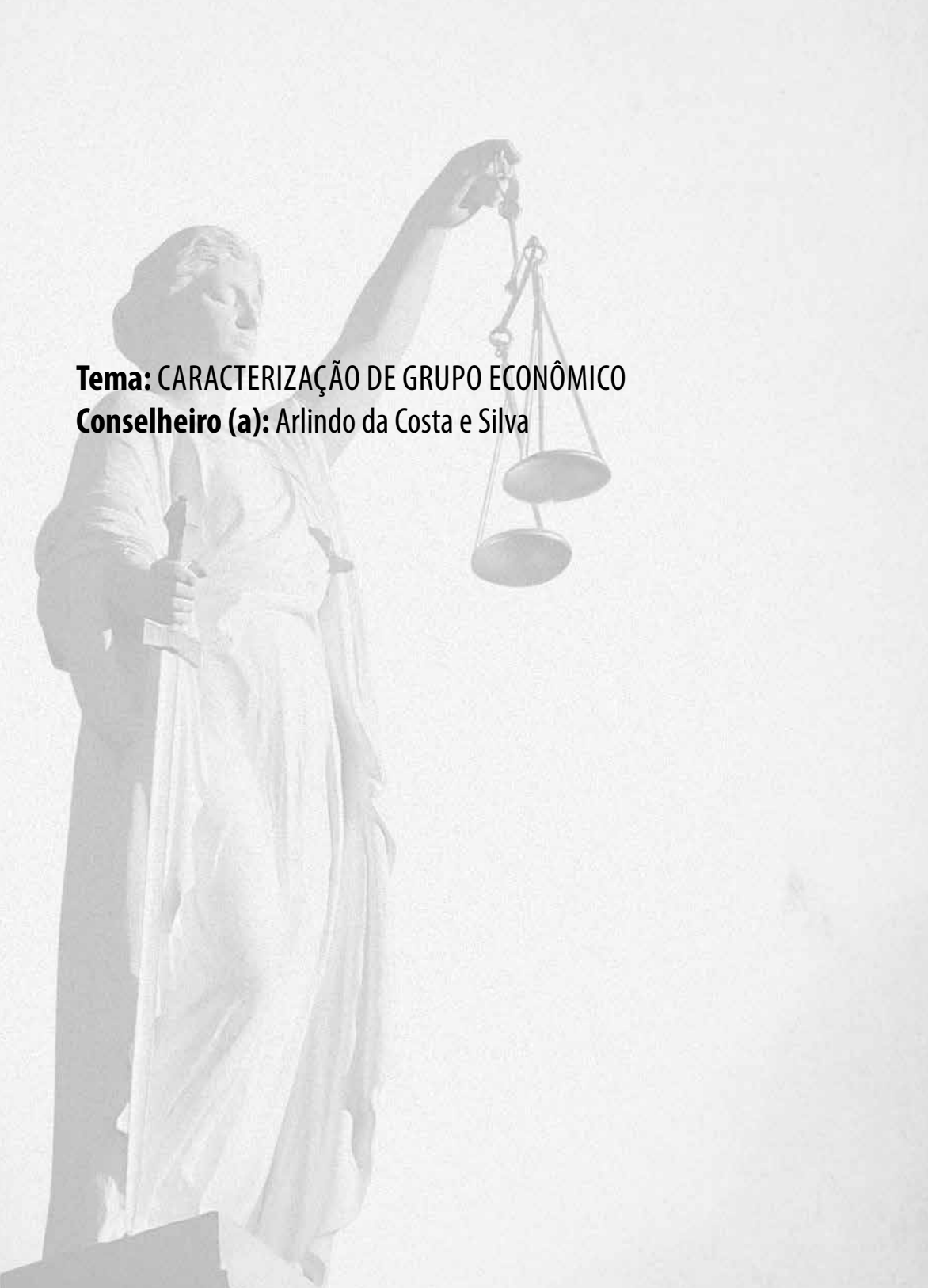
CONCLUSÃO

62. Diante do exposto, CONHEÇO do recurso voluntário, para, no mérito, DA-LHE PROVIMENTO PARCIAL, decotando do lançamento as rubricas auxílio transporte, refeição e indenização prevista na Convenção Coletiva de Trabalho, bem como para aplicar a multa prevista no art. 35 da Lei n.º 8.212/91 combinado com o art. 61, §2º da Lei nº 9.430/96, mais benéfica ao contribuinte, nos termos acima delineados.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes - Relator

CÓPIA



Tema: CARACTERIZAÇÃO DE GRUPO ECONÔMICO
Conselheiro (a): Arlindo da Costa e Silva



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

Processo n° 14474.000218/2007-87
Recurso n° 001.822 Voluntário
Acórdão n° **2302-01.822 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 16 de maio de 2012
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - AI CFL 68
Recorrente SOFTMARKETING COMUNICAÇÃO E INFORMAÇÃO LTDA E
 OUTROS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 16/08/2007

AUTO DE INFRAÇÃO. CFL 68. ENTREGA DE GFIP COM OMISSÕES OU INCORREÇÕES.

Constitui infração à legislação previdenciária a entrega de GFIP com omissão de informações relativas a fatos geradores de contribuições previdenciárias.

JULGAMENTO CONJUNTO. MÉRITO JÁ ASSENTADO. DESNECESSIDADE.

O julgamento conjunto de processos conexos só se mostra valioso nas situações em que existir relação de prejudicialidade entre o mérito discutido em ambos os processos.

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CONFISCO. INOCORRÊNCIA.

Não constitui confisco a imposição de penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação tributária acessória.

Foge à competência deste Colegiado a análise da adequação das normas tributárias fixadas pela Lei nº 8.212/91 às vedações constitucionais ao poder de tributar previstas no art. 150 da CF/88.

GRATIFICAÇÃO. NATUREZA REMUNERATÓRIA. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Integra o conceito jurídico de salário de contribuição a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, inclusive sob a forma de utilidades. O conceito jurídico de Salário de contribuição aviado no art. 28 da Lei nº 8.212/91 em momento algum vincula a natureza jurídica das parcelas integrantes da base de cálculo das contribuições previdenciárias à habitualidade de seu recebimento. Sendo a natureza da verba auferida qualificada juridicamente como gratificação de desempenho, basta para a sua

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

Autenticado digitalmente em 16/05/2012 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 16/05/

2012 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 15/06/2012 por MARCO ANDRE RAMOS VIEIRA

Impresso em 21/03/2013 por ANTONIA IRISMAR OLIVEIRA GUIMARAES - VERSO EM BRANCO

sujeição à tributação previdenciária o seu mero recebimento pelo segurado obrigatório do RGPS, mesmo que tal pagamento tenha ocorrido uma única vez no histórico funcional do beneficiário.

GRUPO ECONÔMICO DE FATO. GRUPO COMPOSTO POR COORDENAÇÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Caracteriza-se grupo econômico quando duas ou mais empresas estão sob a direção, o controle ou a administração de outra, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica.

Empresas que, embora tenham situação jurídica distinta, possuam comunhão de sócios e de objetivos sociais, tenham linha de comando e representação efetuada pelo mesmo grupo de pessoas ou por pessoas diretamente a elas vinculadas e apresentem o controle de uma empresa por outra, além de atuarem na mesma unidade física, utilizando-se da estrutura do grupo, formam grupo econômico denominado “grupo composto por coordenação”, sendo solidariamente responsáveis pelas contribuições previdenciárias de qualquer uma delas.

AUTO DE INFRAÇÃO. GFIP. CFL 68. ART. 32-A DA LEI Nº 8212/91. RETROATIVIDADE BENIGNA.

As multas decorrentes de entrega de GFIP com incorreções ou omissões foram alteradas pela Medida Provisória nº 449/2008, a qual fez acrescentar o art. 32-A à Lei nº 8.212/91.

Incidência da retroatividade benigna encartada no art. 106, II, ‘c’ do CTN, sempre que a norma posterior cominar ao infrator penalidade menos severa que aquela prevista na lei vigente ao tempo da infração atuada.

Recurso Voluntário Provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por unanimidade de votos, em conceder provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. A multa deve ser calculada considerando as disposições da Medida Provisória nº 449 de 2008, mais precisamente o art. 32-A, inciso II, que na conversão pela Lei nº 11.941/2009 foi renumerado para o art. 32-A, inciso I da Lei nº 8.212/91.

Marco André Ramos Vieira - Presidente.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco André Ramos Vieira (Presidente de Turma), Manoel Coelho Arruda Junior (Vice-presidente de turma), Liége Lacroix Thomasi, Adriana Sato e Arlindo da Costa e Silva.

Relatório

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/10/2006.

Data da lavratura da Auto de Infração: 16/08/2007.

Data da ciência do Auto de Infração: 16/08/2007.

Trata-se de auto de infração decorrente do descumprimento de obrigações acessórias previstas no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, lavrado em desfavor do recorrente, em virtude de não terem sido informados em GFIP todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, *in casu*, as remunerações efetuadas mediante Cartões de Premiação fornecidos pela empresa SIM INCENTIVE MARKETING S/C LTDA, CNPJ 03.745.219/0001-08 (cartões SIM CLUB, período de janeiro de 2003 a abril de 2005) e SPIRIT MARKETING PROMOCIONAL LTDA, CNPJ 04.182.848/0001-30 (cartões SPIRIT CARD, período de julho de 2005 a dezembro de 2005 e fevereiro de 2006 a outubro de 2006), remunerações essas contidas em Notas Fiscais de Prestação de Serviço de emissão das citadas empresas e relacionadas no item "D" (valores dos prêmios contidos em Notas Fiscais) da Planilha Quadro I, conforme descrito no Relatório Fiscal da Infração, a fls. 17/74.

CFL - 68

Apresentar a empresa GFIP/GRFP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, seja em relação às bases de cálculo, seja em relação às informações que alterem o valor das contribuições, ou do valor que seria devido se não houvesse isenção (Entidade Beneficente) ou substituição (SIMPLES, Clube de Futebol, produção rural) – Art. 284,II na redação do Dec.4.729, de 09/06/2003.

Relata o auditor fiscal notificante que o valor da multa aplicada corresponde a cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitado ao valor resultante da multiplicação do valor mínimo previsto na legislação por um fator em função do número de segurados da empresa, conforme memória de cálculo a fls. 52/54, com os valores atualizados pela Portaria MPS/GM 142, de 11/04/07.

Informa a Autoridade Lançadora que as empresas ZOOM ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA, CNPJ: 01.421.001/0001-72; MDM CONSULTORIA DE MARKETING LTDA, CNPJ: 03.033.477/0001-61; SOFTVÍDEO SOM E IMAGEM LTDA, CNPJ: 79.180.451/0001-08 e O.S. PRODUÇÕES CINEMATOGRAFICAS LTDA, CNPJ: 03.013.614/0001-04 constituem grupo econômico denominado SOFT GLOBAL GROUP, conforme páginas extraídas em junho de 2007 dos sites da SOFTMARKETING Comunicação e Informação Ltda e da SOFTVÍDEO Som e Imagem Ltda na Internet, e, nessa condição, respondem solidariamente pelo crédito ora em constituição.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o autuado apresentou impugnação a fls. 241/244.

As demais empresas do grupo econômico acima referido apresentaram impugnação a fls. 258/322.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Porto Alegre/RS lavrou Decisão Administrativa textualizada no Acórdão a fls. 326/330, julgando procedente a autuação e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

A autuada foi cientificada da decisão de 1ª Instância no dia 22/08/2008, conforme Aviso de Recebimento – AR a fl. 333.

Inconformada com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 349/354, respaldando sua contrariedade em argumentação desenvolvida nos seguintes termos:

- Que o presente feito deve ser sobrestado até o julgamento final da NFLD nº 37.049.782-1, mediante a qual foi formalizado o lançamento das obrigações principais associadas aos mesmos fatos geradores aqui debatidos;
- Que o valor da multa aplicada é desproporcional à infração tida por cometida, o que evidencia seu caráter confiscatório.

Ao fim, requer o Recorrente que seja declarada a insubsistência do lançamento.

Devidamente cientificadas da decisão de 1ª instância, as devedoras solidárias apresentaram recurso a fls. 356/378, concentrando seus inconformismos nas mesmas argumentações oferecidas pelo Devedor Principal, além de impugnar a solidariedade tributária.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

Voto

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 05/09/2008. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 07/10/2008, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade do recurso, dele conheço.

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

Autenticado digitalmente em 16/05/2012 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 16/05/

2012 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 15/06/2012 por MARCO ANDRE RAMOS VIEIRA

Impresso em 21/03/2013 por ANTONIA IRISMAR OLIVEIRA GUIMARAES - VERSO EM BRANCO

2. DAS PRELIMINARES

2.1. DO JULGAMENTO SIMULTANEO COM A NFLD CONEXA.

Pondera o Recorrente que o presente feito deve ser sobrestado até o julgamento final da NFLD nº 37.049.782-1, mediante a qual foi formalizado o lançamento das obrigações principais associadas aos mesmos fatos geradores aqui debatidos.

Tal alegação não merece acolhida.

O procedimento requerido pelo sujeito passivo mostra-se de extrema valia em todas as ocasiões em que nos deparamos com uma relação de prejudicialidade entre o mérito discutido em dois Processos Administrativos Fiscais conexos.

No caso vertente, tal cuidado revela-se despidendo, eis que de há muito se firmou a jurisprudência unânime desta Corte Administrativa no sentido de que as verbas pagas a título de prêmio por intermédio de cartões de premiação integram o conceito jurídico de salário de contribuição, para todos os fins e efeitos, devendo, nessa qualidade, ser declarados em sua integralidade nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social.

Vencidas as preliminares, passamos ao exame do mérito.

3. DO MÉRITO

Cumpra inicialmente assentar que não serão objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente contestadas pelo Recorrente, as quais se presumirão verdadeiras.

3.1. DOS FATOS GERADORES.

É de notório saber que o CTN, no exercício da competência que lhe foi outorgada pelo Constituinte Originário, honrou prescrever, com propriedade, a distinção entre as duas modalidades de obrigações tributárias, *ad litteris et verbis*:

Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. (grifos nossos)

§3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. (grifos nossos)

Nessa perspectiva, não exige o dispêndio de elevadas energias intelectuais a interpretação do texto inscrito no §2º do supratranscrito dispositivo legal a qual aponta para a total independência entre as obrigações ditas principais e aquelas denominadas como acessórias. Estas, no dizer cristalino da Lei, decorrem diretamente da legislação tributária, não das obrigações principais, e tem por objeto prestações positivas ou negativas fixadas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

No presente caso, o Recorrente foi notificado pela falta de recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre valores pagos aos segurados empregados a título de premiação de incentivo e foi, em consequência, autuado pela não inclusão de tais valores nas respectivas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social.

Com efeito, a *vexata quaestio* sobre a qual se funda a lide em debate reside na subsunção ou não dos valores pagos mediante cartão premiação ao conceito legal de Salário de Contribuição, para os fins exclusivos de incidência de contribuições previdenciárias.

Grassa no seio dos que operam no *métier* do Direito do Trabalho a seródia ideia de que a remuneração do empregado é constituída, tão somente, por verbas representativas de contraprestação de serviços efetivamente prestados pelos empregados. A retidão de tal concepção poderia até ter sua primazia aferida ao tempo da promulgação do Decreto-Lei n.º 5.452 (nos idos de 1943), que aprovou a Consolidação das Leis do Trabalho.

CONSOLIDAÇÃO DAS LEIS DO TRABALHO - CLT

Art. 457 - Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)

§ 1º - Integram o salário não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)

§ 2º - Não se incluem nos salários as ajudas de custo, assim como as diárias para viagem que não excedam de 50% (cinquenta por cento) do salário percebido pelo empregado. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)

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

Autenticado digitalmente em 16/05/2012 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 16/05/2012 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 15/06/2012 por MARCO ANDRE RAMOS VIEIRA
Impresso em 21/03/2013 por ANTONIA IRISMAR OLIVEIRA GUIMARAES - VERSO EM BRANCO

§ 3º - Considera-se gorjeta não só a importância espontaneamente dada pelo cliente ao empregado, como também aquela que for cobrada pela empresa ao cliente, como adicional nas contas, a qualquer título, e destinada à distribuição aos empregados. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)

Art. 458 - Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "in natura" que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)

§ 1º Os valores atribuídos às prestações "in natura" deverão ser justos e razoáveis, não podendo exceder, em cada caso, os dos percentuais das parcelas componentes do salário-mínimo (arts. 81 e 82). (Incluído pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)

§ 2º Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador: (Redação dada pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

I – vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos aos empregados e utilizados no local de trabalho, para a prestação do serviço; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

II – educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

III – transporte destinado ao deslocamento para o trabalho e retorno, em percurso servido ou não por transporte público; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

IV – assistência médica, hospitalar e odontológica, prestada diretamente ou mediante seguro-saúde; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

V – seguros de vida e de acidentes pessoais; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

VI – previdência privada; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

VII – (VETADO) (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

§ 3º - A habitação e a alimentação fornecidas como salário-utilidade deverão atender aos fins a que se destinam e não poderão exceder, respectivamente, a 25% (vinte e cinco por cento) e 20% (vinte por cento) do salário-contratual. (Incluído pela Lei nº 8.860, de 24.3.1994)

§ 4º - Tratando-se de habitação coletiva, o valor do salário-utilidade a ela correspondente será obtido mediante a divisão do justo valor da habitação pelo número de co-habitantes, vedada, em qualquer hipótese, a utilização da mesma unidade residencial por mais de uma família. (Incluído pela Lei nº 8.860/94)

Todavia, o caráter de constância somente se verifica na eterna propensão à mudança. O mundo evolui, as relações jurídicas se transformam, acompanhando..., os conceitos evoluem-se... Nesse compasso, a exegese das normas jurídicas não é, de modo algum, refratária a transformações. Ao contrário, tais são exigíveis. A sucessiva evolução na interpretação das normas já positivadas as ajusta à nova realidade mundial, resgatando-lhes o alcance visado pelo legislador, mantendo dessarte o ordenamento jurídico sempre espelhado às feições do mundo real.

Hodiernamente, o conceito de remuneração não se encontra mais circunscrito às verbas recebidas pelo trabalhador em razão direta e unívoca do trabalho por ele prestado ao empregador. Se, assim o fosse, o décimo terceiro salário, as férias, o final de semana

remunerado, as faltas justificadas e outras tantas rubricas frequentemente encontradas nos contracheques não teriam natureza remuneratória, já que não representam contraprestação por serviços executados pelo obreiro.

Paralelamente, as relações de trabalho hoje estabelecidas tornaram-se por demais complexas e diversificadas, assistimos à introdução de novas exigências de exclusividade e de imagem, novas rubricas salariais foram criadas para contemplar outras prestações extraídas do trabalhador que não o suor e o vigor dos músculos. Esses ilustrativos, dentre tantos outros exemplos, tornaram o ancião conceito jurídico de remuneração totalmente *démodé*.

Antenada a tantas transformações, a doutrina mais balizada passou a interpretar remuneração não como a contraprestação pelos serviços efetivamente prestados pelo empregado, mas sim, as verbas recebidas pelo obreiro decorrentes do contrato de trabalho.

Com efeito, o liame jurídico estabelecido entre empregador e empregado segue os contornos delineados no contrato de trabalho no qual as partes, observado o *minimum minimorum* legal, podem pactuar livremente. No panorama atual, a pessoa física pode oferecer ao contratante, além do seu labor, também a sua imagem, o seu não labor nas empresas concorrentes, a sua disponibilidade, sua credibilidade no mercado, *ceteris paribus*. Já o contratante, por seu turno, em contrapartida, pode oferecer não só o salário *stricto sensu* como também uma série de vantagens diretas, indiretas, em utilidades, *in natura*, e assim adiante... Mas ninguém se iluda: Mesmo as parcelas oferecidas sob o rótulo de mera liberalidade, todas elas ostentam, em sua essência, uma nota contraprestativa. Todas elas colimam, inequivocamente, oferecer um atrativo financeiro/econômico para que o obreiro estabeleça e mantenha vínculo jurídico com o empregador.

Por esse novo prisma, todas aquelas rubricas citadas no parágrafo precedente figuram abraçadas pelo conceito amplo de remuneração, eis que se consubstanciam acréscimos patrimoniais auferidos pelo empregado e fornecidas pelo empregador em razão do contrato de trabalho e da lei, muito embora não representem contrapartida direta pelo trabalho realizado. Nesse sentido, o magistério de Amauri Mascaro Nascimento:

“Fatores diversos multiplicaram as formas de pagamento no contrato de trabalho, a ponto de ser incontroverso que além do salário-base há modos diversificados de remuneração do empregado, cuja variedade de denominações não desnatura a sua natureza salarial ...

(...)

Salário é o conjunto de percepções econômicas devidas pelo empregador ao empregado não só como contraprestação pelo trabalho, mas, também, pelos períodos em que estiver à disposição daquele aguardando ordens, pelos descansos remunerados, pelas interrupções do contrato de trabalho ou por força de lei” Nascimento, Amauri M. , Iniciação ao Direito do Trabalho, LTR, São Paulo, 31ª ed., 2005.

Registre-se, por relevante, que o entendimento a respeito do alcance do termo “*remuneração*” esposado pelos diplomas jurídicos mais atuais se divorciou de forma substancial daquele conceito antiquado presente na CLT.

O baluarte desse novo entendimento tem sua pedra fundamental fincada na própria Constituição Federal, cujo art. 195, I, alínea “a”, estabelece:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97) (grifos nossos)

II - para o empregado doméstico: a remuneração registrada na Carteira de Trabalho e Previdência Social, observadas as normas a serem estabelecidas em regulamento para comprovação do vínculo empregatício e do valor da remuneração;

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

IV - para o segurado facultativo: o valor por ele declarado, observado o limite máximo a que se refere o § 5º. (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

Note-se que o conceito jurídico de Salário de contribuição, base de incidência das contribuições previdenciárias, foi estruturado de molde a abraçar toda e qualquer verba recebida pelo obreiro, a qualquer título, em decorrência não somente dos serviços efetivamente prestados, mas também, no interstício em que o trabalhador estiver à disposição do empregador, nos termos do contrato de trabalho.

Advirta-se que o termo “*remunerações*” encontra-se empregado no *caput* do transcrito art. 28 em seu sentido amplo, abarcando todos os componentes atomizados que integram a contraprestação da empresa aos segurados obrigatórios que lhe prestam serviços. Tais conclusões decorrem de esforços hermenêuticos que não ultrapassam a literalidade dos enunciados normativos supratranscritos, eis que o texto legal revela-se cristalino ao estabelecer, como base de incidência, o “total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título”.

Nesse cenário, a vista dos ensinamentos colhidos na melhor doutrina trabalhista, avulta compreenderem-se no hodierno conceito de *remuneração* os três componentes do gênero, especificados nos moldes que se vos seguem:

- 1- Remuneração Básica – Também denominada “*Verbas de natureza Salarial*”. Refere-se à remuneração em dinheiro recebida pelo trabalhador pela venda de sua força de trabalho. Diz respeito ao pagamento fixo que o obreiro auferir de maneira regular, na forma de salário mensal ou na forma de salário por hora.
- 2- Incentivos Salariais - São programas desenhados para recompensar funcionários com bom desempenho. Os incentivos são concedidos sob diversas formas, como bônus, gratificações, prêmios, participação nos resultados a título de recompensa por resultados alcançados, dentre outros.

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

Autenticado digitalmente em 16/05/2012 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 16/05/

2012 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 15/06/2012 por MARCO ANDRE RAMOS VIEIRA

Impresso em 21/03/2013 por ANTONIA IRISMAR OLIVEIRA GUIMARAES - VERSO EM BRANCO

- 3- Benefícios - Quase sempre denominados como “*remuneração indireta*”. Muitas empresas, além de ter uma política de tabela de salários, oferecem uma série de benefícios ora em pecúnia, ora na forma de utilidades ou “*in natura*”, que culminam por representar um ganho patrimonial para o trabalhador, seja pelo valor da utilidade recebida, seja pela despesa que o profissional deixa de desembolsar diretamente.

Nesse novel cenário, a regra primária importa na tributação de toda e qualquer verba paga, creditada ou juridicamente devida ao empregado, ressalvadas aquelas que a própria lei excluir do campo de incidência. No caso específico das contribuições previdenciárias, a regra de excepcionalidade encontra-se estatuída no parágrafo 9º do citado art. 28 da Lei nº 8.212/91, o qual, dada a sua relevância, transcrevemos em sua integralidade:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

(...)

§9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, **exclusivamente**: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97) (grifos nossos)

a) Os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

b) As ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da Lei nº 5.929, de 30 de outubro de 1973;

c) A parcela “*in natura*” recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;

d) As importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

e) As importâncias: (Alínea alterada e itens de 1 a 5 acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

1. Previstas no inciso I do art. 10 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

2. Relativas à indenização por tempo de serviço, anterior a 5 de outubro de 1988, do empregado não optante pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;

3. Recebidas a título da indenização de que trata o art. 479 da CLT;

4. Recebidas a título da indenização de que trata o art. 14 da Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973;

5. Recebidas a título de incentivo à demissão;

6. Recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

7. Recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).
8. Recebidas a título de licença-prêmio indenizada; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).
9. Recebidas a título da indenização de que trata o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).
- f) A parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;
- g) A ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).
- h) As diárias para viagens, desde que não excedam a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal;
- i) A importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977;
- j) A participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;
- l) O abono do Programa de Integração Social-PIS e do Programa de Assistência ao Servidor Público-PASEP; (Alinea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
- m) Os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho; (Alinea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
- n) A importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa; (Alinea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
- o) As parcelas destinadas à assistência ao trabalhador da agroindústria canavieira, de que trata o art. 36 da Lei nº 4.870, de 1º de dezembro de 1965; (Alinea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).
- p) O valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couberem, os arts. 9º e 468 da CLT; (Alinea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
- q) O valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa; (Alinea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
- r) O valor correspondente a vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local do

trabalho para prestação dos respectivos serviços; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

s) O ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

t) O valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

u) A importância recebida a título de bolsa de aprendizagem garantida ao adolescente até quatorze anos de idade, de acordo com o disposto no art. 64 da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

v) Os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

x) O valor da multa prevista no § 8º do art. 477 da CLT. (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

Cumprir observar que, nos termos do art. 111, II do CTN, deve-se emprestar interpretação restritiva às normas que concedam outorga de isenção. Nesse diapasão, em sintonia com a norma tributária há pouco citada, para se excluir da regra de incidência é necessária a fiel observância dos termos da norma de exceção, tanto assim que as parcelas integrantes do supra-aludido § 9º, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, passam a integrar a base de cálculo da contribuição para todos os fins e efeitos, sem prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

Contextualizado nesses termos o quadro jurídico-normativo aplicável ao caso-espécie, visualizando com os olhos de ver a questão controvertida ora em debate, sob o foco de tudo o quanto até o momento foi apreciado, verificamos que as verbas auferidas pelos segurados obrigatórios que prestam serviços à Recorrente mediante Cartões de Premiação, subsumem-se no conceito de “salário de Contribuição” assentado no *caput* do art. 28 da Lei nº 8.212/91, não estando acobertados por nenhuma das hipóteses de não incidência destacadas no §9º desse mesmo dispositivo legal, razão pela qual integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Na hipótese *sub oculi*, não é exigida áurea mestria para perceber que tais pagamentos ostentam natureza jurídica de gratificação. Da pena de Plá Rodriguez, citado por Mascaro Nascimento, grafou-se singular conceito de gratificações como as “*somas em dinheiro*

de tipo variável, outorgadas voluntariamente pelo patrão aos seus empregados, a título de prêmio ou incentivo, para lograr a maior dedicação e perseverança destes.

Mostra-se valioso relembrar, no que pertine à natureza de liberalidade das gratificações, as palavras de Cabanellas: “*provado ou comprovado o caráter habitual, geral, invariável e periódico da gratificação, esta perde a sua voluntariedade característica, para se converter em obrigatória; então, deixa de ser liberalidade para se transformar em direito exigível pelo trabalhador e inescusável pelo empregador*” (Guillermo Cabanellas de Torres, Compendio de Derecho Laboral, Bibliográfica Omeba, Buenos Aires, 1968)

É exatamente o que ocorre no caso concreto sobre o qual ora nos debruçamos. As verbas em destaque não se consubstanciam em ganhos eventuais, mas, sim, numa contraprestação remuneratória auferida pelos empregados como incentivo em concurso interno de produtividade, conforme declarado expressamente pelo Recorrente.

Atingindo o empregado a produtividade desejada, este se titulariza no direito subjetivo à gratificação, podendo esta ser exigida inclusive judicialmente. O que é isso senão uma gratificação de desempenho ?

Por outro lado, o simples fato de uma determinada verba ser eventual ou não mostra-se irrelevante para o seu enquadramento no conceito jurídico de Salário de Contribuição.

No presente caso, não resta dúvida que houve prestação de serviços à sociedade empresária pelos segurados, e os valores pagos pela prestação de serviços estão no campo de incidência tributária, por remunerarem tal serviço. Prova disso é que somente os trabalhadores de lograssem atingir as metas estabelecidas pela empresa seriam honrados com o recebimento dos cartões de premiação.

Por tudo o quanto foi ora discutido, avulta que o benefício auferido pelos beneficiários das premiações oferecidas pelo Recorrente, dada a sua natureza jurídica de gratificação e por não constar expressamente no rol *numerus clausus* de hipóteses de não incidência tributária, constitui-se parcela integrante do Salário de contribuição dos segurados, estando sujeito, por decorrência legal vinculante, à incidência de contribuições sociais previdenciárias.

Dessarte, havendo a autuada remunerado segurados obrigatórios do RGPS, mesmo que por intermédio de interposta empresa, deveria ter efetuado o recolhimento das respectivas contribuições sociais à autarquia previdenciária federal e, por obrigação legal, ter informado tais remunerações e contribuições nas correspondentes Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social.

Nessa perspectiva, os valores pagos através de cartões de premiação, por se subsumirem no conceito jurídico de salário de contribuição, deveriam ter sido declarados nas GFIP das competências correspondentes, como assim determina o inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212/91.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV- informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de

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

Autenticado digitalmente em 16/05/2012 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 16/05/2012 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 15/06/2012 por MARCO ANDRE RAMOS VIEIRA
Impresso em 21/03/2013 por ANTONIA IRISMAR OLIVEIRA GUIMARAES - VERSO EM BRANCO

contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Inciso acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

(...)

§4º *A não apresentação do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo: (Parágrafo e tabela acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).*

<i>0 a 5 segurados</i>	<i>1/2 valor mínimo</i>
<i>6 a 15 segurados</i>	<i>1 x o valor mínimo</i>
<i>16 a 50 segurados</i>	<i>2 x o valor mínimo</i>
<i>51 a 100 segurados</i>	<i>5 x o valor mínimo</i>
<i>101 a 500 segurados</i>	<i>10 x o valor mínimo</i>
<i>501 a 1000 segurados</i>	<i>20 x o valor mínimo</i>
<i>1001 a 5000 segurados</i>	<i>35 x o valor mínimo</i>
<i>acima de 5000 segurados</i>	<i>50 x o valor mínimo</i>

§5º *A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).*

3.2. DA APLICAÇÃO DE MULTA COM EFEITO DE CONFISCO

Pondera o Recorrente que o valor da multa aplicada é desproporcional à infração tida por cometida, o que evidencia seu caráter confiscatório

O clamor do Recorrente não merece acolhida.

Com efeito, a Constituição Federal de 1988, no Capítulo reservado ao Sistema Tributário Nacional assentou, em relação aos impostos, os princípios da pessoalidade e da capacidade contributiva do contribuinte. Nessa mesma prumada, ao tratar das limitações do poder do Estado de tributar, o inciso IV do art. 150 da Carta obstou, igualmente, a utilização de tributos com efeito de confisco, estatuindo *ipsis litteris*:

Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

§1º - *Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar,*

respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (grifos nossos)

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

Olhando com os olhos de ver, avulta que os Princípios Constitucionais suso realçados são dirigidos, sem sombra de dúvida, aos membros políticos do Congresso Nacional, como vetores a serem seguidos no processo de gestação de normas matrizes de cunho tributário, não ecoando nos corredores do Poder Executivo, cujos servidores auditores fiscais subordinam-se cegamente ao princípio da atividade vinculada aos ditames da lei, dele não podendo se descuidar, sob pena de responsabilidade funcional.

Imerso na Ordem Constitucional positiva e eficaz, a disciplina atinente à aplicação de penalidade pecuniária decorrente do descumprimento obrigações tributárias acessórias de cunho previdenciário ficou a cargo da Lei nº 8.212/91, cujos artigos 92 e 102 estatuem, de forma objetiva, que a infração de qualquer dispositivo constante na Lei de Custeio da Seguridade Social, para a qual não houver penalidade expressamente cominada, sujeitará o responsável, conforme a gravidade da infração, a multa variável, a qual será reajustada nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 92. A infração de qualquer dispositivo desta Lei para a qual não haja penalidade expressamente cominada sujeita o responsável, conforme a gravidade da infração, a multa variável de Cr\$ 100.000,00 (cem mil cruzeiros) a Cr\$ 10.000.000,00 (dez milhões de cruzeiros), conforme dispuser o regulamento.

Art. 102. Os valores expressos em moeda corrente nesta Lei serão reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social.

Atendendo ao comando inscrito no art. 92, in fine, da Lei nº 8.212/91, o art. 283, II, 'j' do Regulamento da Previdência Social estabeleceu que a conduta infracional consistente na não exibição, pela empresa, de qualquer documento ou livro relacionados com contribuições previdenciárias ou a sua apresentação sem o atendimento pleno às formalidades legais exigidas ou contendo informação diversa da realidade ou, ainda, com omissão de informação verdadeira, será apenada com a multa de, *in casu*, R\$ 11.951,21 (onze mil, novecentos e cinquenta e um reais e vinte e um centavos), valor esse já reajustado nos termos da Portaria MPS GM nº 142, de 11 de abril de 2007.

Conforme já anteriormente articulado, escapa da competência desta Corte Administrativa a sindicância da adequação das normas tributárias introduzidas pela Lei nº 8.212/91 ao Ordenamento Jurídico às vedações e princípios constitucionais aviados nos artigos 145 e 150 da Lei Maior.

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

Autenticado digitalmente em 16/05/2012 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 16/05/

2012 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 15/06/2012 por MARCO ANDRE RAMOS VIEIRA

Impresso em 21/03/2013 por ANTONIA IRISMAR OLIVEIRA GUIMARAES - VERSO EM BRANCO

Revela-se mais do que sabido que a declaração de inconstitucionalidade de leis ou a ilegalidade de atos administrativos constitui-se prerrogativa outorgada pela Constituição Federal exclusivamente ao Poder Judiciário, não podendo os agentes da Administração Pública imiscuirem-se *ex proprio motu* nas funções reservadas pelo Constituinte Originário ao Poder Togado, sob pena de usurpação da competência exclusiva deste.

Ademais, perfilando idêntico entendimento como o acima esposado, a Súmula CARF nº 2, de observância vinculante, exorta não ser o CARF órgão competente para se pronunciar a respeito da inconstitucionalidade de lei de natureza tributária.

Súmula CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Cumpra ainda salientar, por relevante, ser vedado aos membros das turmas de julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afastar a aplicação ou deixar de observar o conteúdo encartado em leis e decretos sob o fundamento de incompatibilidade com a Constituição Federal, conforme determinado pelo art. 62 Regimento Interno do CARF, aprovado pela PORTARIA Nº 256, de 22 de junho de 2009, do Ministério da Fazenda.

PORTARIA Nº 256, de 22 de junho de 2009

Art. 62. Fica vedado aos membros afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou

c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

Por outro viés, mas vinho de outra pipa, sendo a atuação da Administração Tributária inteiramente vinculada à Lei, e, restando os preceitos introduzidos pelas leis que regem as contribuições ora em apreciação plenamente vigentes e eficazes, a inobservância desses comandos legais implicaria negativa de vigência por parte do Auditor Fiscal Autuante, fato que desaguaria inexoravelmente em responsabilidade funcional dos agentes do Fisco Federal.

Cumpra-nos chamar a atenção para o fato de que as disposições introduzidas pela legislação tributária em apreço, até o presente momento, não foram ainda vitimadas de

qualquer sequele decorrente de declaração de inconstitucionalidade, seja na via difusa seja na via concentrada, exclusiva do Supremo Tribunal Federal, produzindo portanto todos os efeitos jurídicos que lhe são típicos.

Desbastada nesses talhes a escultura jurídica, impedido se encontra este Colegiado de apreciar tais alegações e afastar a multa aplicada nos trilhos mandamentais da lei, sob alegação de inconstitucionalidade por violação ao princípio previsto no artigo 150, IV da Constituição Federal, atividade essa que somente poderia emergir do Poder Judiciário.

3.3. DO GRUPO ECONÔMICO.

Sustenta o Recorrente inexistir o grupo econômico apontado pela fiscalização.

A rogativa em apreciação não reflete a realidade dos autos.

Cumpr neste comenos esclarecer que a responsabilidade direta pelas obrigações decorrentes do presente Auto de Infração é da empresa notificada. Ocorre que o inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212/91 dispõe as empresas que integram grupo econômico, de qualquer natureza, respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes dessa Lei.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 30 ...

*IX - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza **respondem entre si, solidariamente**, pelas obrigações decorrentes desta Lei; (grifos nossos)*

Como é cediço, a solidariedade não se presume. Ela decorre da vontade das partes, ou diretamente de disposição legal, como é o presente caso. Nesse sentido, dispõe a Instrução Normativa SRP nº 3, de 14 de julho de 2005, sob cuja égide se deu a autuação em exame:

Instrução Normativa SRP Nº 03, de 14/07/2005:

Art. 748. Caracteriza-se grupo econômico quando duas ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de uma delas, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica.

Art. 749. Quando do lançamento de crédito previdenciário de responsabilidade de empresa integrante de grupo econômico, as demais empresas do grupo, responsáveis solidárias entre si pelo cumprimento das obrigações previdenciárias na forma do art. 30, inciso IX, da Lei nº 8.212, de 1991, serão científicas da ocorrência.

§1º Na identificação a que se refere o caput, constará a identificação da empresa do grupo e do responsável, ou representante legal, que recebeu a cópia dos documentos

Processo nº 14474.000218/2007-87
Acórdão n.º 2302-01.822

S2-C3T2
Fl. 406

constitutivos do crédito, bem como a relação dos créditos constituídos.

§2º É assegurado às empresas do grupo econômico, identificadas na forma do §1º deste artigo, vista do processo administrativo fiscal.

Tal regulamentação não discrepa das disposições encartadas na Instrução Normativa INSS/DC nº 100/2003, sendo, aliás, desta, mero espelho normativo.

Instrução Normativa INSS/DC nº 100, de 18/12/2003

Art. 778. Caracteriza-se grupo econômico quando duas ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de uma delas, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica.

Art. 779. Quando do lançamento de crédito previdenciário de responsabilidade de empresa integrante de grupo econômico, as demais empresas do grupo, responsáveis solidárias entre si pelo cumprimento das obrigações previdenciárias na forma do art. 30, inciso IX, da Lei nº 8.212, de 1991, serão identificadas da ocorrência.

§1º Na identificação a que se refere o caput, constará a identificação da empresa do grupo e do responsável, ou representante legal, que recebeu a cópia dos documentos constitutivos do crédito, bem como a relação dos créditos constituídos.

§2º É assegurado às empresas do grupo econômico, identificadas na forma do § 1º deste artigo, vista do processo administrativo fiscal.

No caso ora vertido, a fiscalização apurou a existências de grupo econômico existente entre as empresas as empresas ZOOM ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA, CNPJ: 01.421.001/0001-72; MDM CONSULTORIA DE MARKETING LTDA, CNPJ: 03.033.477/0001-61; SOFTVÍDEO SOM E IMAGEM LTDA, CNPJ: 79.180.451/0001-08 e O.S. PRODUÇÕES CINEMATOGRAFICAS LTDA, CNPJ: 03.013.614/0001-04.

Registre-se que os próprios sites na internet da Softmarketing Comunicação e Informação Ltda e da Softvídeo Som e Imagem Ltda reconhecem a existência de grupo econômico, denominado SOFT GLOBAL GROUP, constituído pelas empresas acima listadas.

Conforme destacado no Relatório Fiscal, as empresas Softmarketing Comunicação e Informação Ltda e MDM Consultoria de Marketing Ltda têm como sócia majoritária a Zoom Administração e Participações Ltda, que também é sócia administradora das duas referidas empresas.

Segundo o Comprovante de Inscrição e Situação Cadastral no Cadastro

Nacional da Pessoa Jurídica, extraído do site da Receita Federal do Brasil, via Internet em Documento assinado digitalmente em 16/05/2012 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 16/05/2012 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 15/06/2012 por MARCO ANDRE RAMOS VIEIRA
Impresso em 21/03/2013 por ANTONIA IRISMAR OLIVEIRA GUIMARAES - VERSO EM BRANCO

03/07/2007, o nome de fantasia da empresa Zoom Administração e Participações Ltda é “SOFTMARKETING COMUNICAÇÃO E INFORMAÇÃO”, diga-se, exatamente o mesmo nome empresarial de sua empresa controlada Softmarketing Comunicação e Informação Ltda, ora Recorrente.

Além disso, as empresas Softvídeo Som e Imagem Ltda e O.S. Produções Cinematográficas Ltda possuem o mesmo endereço empresarial, têm como sócios majoritários e sócios gerentes os mesmos sócios majoritários da empresa Zoom Administração e Participações Ltda, a qual, por seu turno, figura como sócia majoritária da Softmarketing Comunicação e Informação Ltda.

Mas não é só. Há mais: Registre-se que o Sr. Onez Mário da Silva, sócio gerente da Softvídeo Som e Imagem Ltda bem como da O.S. Produções Cinematográficas Ltda, administra também a Softmarketing Comunicação e Informação Ltda, como Diretor Superintendente, na qualidade de representante da sócia majoritária Zoom Administração e Participações Ltda.

Adite-se que a empresa Softvídeo Som e Imagem Ltda foi sócia majoritária da Softmarketing Comunicação e Informação Ltda desde 30/11/93, data de criação desta última, até 16/12/96, quando cedeu suas quotas para a Zoom Administração e Participações Ltda, mediante a terceira alteração do Contrato Social da Softmarketing Comunicação e Informação Ltda. Além disso, nesse mesmo período de 30/11/93 a 16/12/96, a Softmarketing Comunicação e Informação Ltda tinha como Diretor Superintendente, representando sua sócia majoritária Softvídeo Som e Imagem Ltda, o Sr. Onez Mário da Silva.

A partir de 16/12/96, o Sr. Onez permaneceu no exercício do cargo de Diretor Superintendente da Softmarketing Comunicação e Informação Ltda, agora contudo, como representante da nova sócia majoritária Zoom Administração e Participações Ltda.

Cite-se, por interessante, que a unidade entre as empresas do grupo é tão grande que elas possuem a mesma representação jurídica perante o fisco federal, e que as peças de impugnação e de recurso voluntário se revelam exatamente as mesmas, *ipsis litteris*, só mudando o cabeçalho identificador de cada uma delas.

Nessa prumada, os elementos fáticos elencados pela fiscalização a fls. 37/40 demonstram de forma inofismável a existência e configuração do grupo econômico de fato, cuja caracterização do grupo econômico decorre da conformação fixada no §2º do art. 2º do Decreto-Lei n º 5.452/43 - CLT.

Consolidação das Leis do Trabalho - CLT

Art. 2º - Considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço.

(...)

§ 2º - Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação de emprego, solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas.

In casu, há comunhão de sócios e objetivos sociais nas diversas empresas, assim como controle de uma empresa por outra. Há atuação de empresas na mesma unidade, utilizando-se da estrutura do grupo. A linha de comando e representação é efetuada pelo mesmo grupo de pessoas ou por pessoas diretamente a elas vinculadas, etc.

Registre-se, por relevante, que a jurisprudência pátria, hodiernamente, evoluiu de uma interpretação meramente gramatical do §2º do art. 2º da CLT para o reconhecimento do grupo econômico, ainda que não haja subordinação a uma empresa controladora principal. Admite, portanto, mesmo nas ordens do Poder Judiciário, a configuração de grupo econômico, assim denominado "*grupo composto por coordenação*", em que as empresas atuam horizontalmente, no mesmo plano, participando todas do mesmo empreendimento independente do controle jurídico, com base apenas na organização comum da atividade econômica, conforme desai dos julgados a seguir ementados, perfeitamente aplicáveis ao caso em apreciação:

GRUPO ECONÔMICO. CARACTERIZAÇÃO.

Consoante a melhor doutrina, a personalidade jurídica é o substrato da autonomia dos sujeitos plúrimos que constituem o grupo empresário, podendo-se dizer que a autonomia é uma das facetas do grupo econômico, o que, antes de caracterizá-lo, constitui-se em nota marcante de sua definição.

Quanto à exigência de controle pelo acionista majoritário, tal entendimento encontra-se superado pela doutrina e jurisprudência. Admite-se, hoje, a existência de grupo econômico independente do controle e fiscalização pela chamada empresa líder.

Evoluiu-se de uma interpretação meramente literal do artigo 2º, §2º, da CLT, para o reconhecimento do grupo econômico, ainda que não haja subordinação a uma empresa controladora principal. É o denominado "grupo composto por coordenação" em que as empresas atuam horizontalmente, no mesmo plano, participando todas do mesmo empreendimento.

No direito do Trabalho impõe-se, com maior razão, uma interpretação mais elástica da configuração do grupo econômico, devendo-se atentar para a finalidade de tutela ao empregado perseguido pela norma consolidada (artigo 2º, § 2º, da CLT). Grupo Econômico - Caracterização. (TRT-RO-19827/97 - 4ª T. - Rel. Juiz Ronan Neves Cury - Publ. MG 22.07.98)."

GRUPO ECONÔMICO.

Empresas que embora tenham situação jurídica distinta, são dirigidas pelas mesmas pessoas, exercem suas atividades no mesmo endereço e uma delas presta serviços somente à outra, formam um grupo econômico, a teor das disposições trabalhistas, sendo solidariamente responsáveis pelos legais direitos do empregado de qualquer delas. (TRT 3ª Região. 2T—RO/1551/86 Rel. Juiz Edson Antônio Fiúza Gouhier).

GRUPO ECONÔMICO DE FATO. CARACTERIZAÇÃO.

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

Autenticado digitalmente em 16/05/2012 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 16/05/

2012 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 15/06/2012 por MARCO ANDRE RAMOS VIEIRA

Impresso em 21/03/2013 por ANTONIA IRISMAR OLIVEIRA GUIMARAES - VERSO EM BRANCO

tributário, ainda não definitivamente julgado, deixar de ser definido como infração ou deixar de ser considerado 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, ou ainda, quando a novel legislação lhe cominar penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Ocorre, no entanto, que as normas jurídicas que disciplinavam a cominação de penalidades decorrentes da não entrega de GFIP ou de sua entrega contendo incorreções foram alteradas pela Lei nº 11.941/2009, produto da conversão da Medida Provisória nº 449/2008. Tais modificações legislativas resultaram na aplicação de sanções que se mostraram mais benéficas ao infrator que aquelas então derogadas.

Nesse panorama, a supracitada Lei federal revogou os §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/91, fazendo introduzir no bojo desse mesmo Diploma Legal o art. 32-A, *ad litteris et verbis*:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).

*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. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009). (grifos nossos)*

§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. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).

§2º Observado o disposto no §3º deste artigo, as multas serão reduzidas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).

§3 A multa mínima a ser aplicada será de: (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).

Originariamente, a conduta infracional consistente em apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores era punível com pena pecuniária correspondente a cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo 4º do artigo 32 da Lei nº 8.212/91. A Medida Provisória nº 449/2009, convertida na Lei nº 11.941/2009, alterou a memória de cálculo da penalidade em tela, passando a impor a multa de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de dez informações incorretas ou omissas, mantendo inalterada a tipificação legal da conduta punível.

A multa acima delineada será aplicada ao infrator independentemente de este ter promovido ou não o recolhimento das contribuições previdenciárias correspondentes, a teor do inciso I do art. 32-A acima transcrito, fato que demonstra tratar-se a ora discutida imputação, de penalidade administrativa motivada, unicamente, pelo descumprimento de obrigação instrumental acessória. Assim, a sua mera inobservância consubstancia-se infração e implica a imposição de penalidade pecuniária, em atenção às disposições estampadas no art. 113, §3º do CTN.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil editou a IN RFB nº 1.027/2010, que assim dispôs em seu artigo 4º:

Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 22 de abril de 2010

Art. 4º A Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, passa a vigorar acrescida do art. 476-A:

Art. 476-A. No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos:

I - até 30 de novembro de 2008, deverá ser aplicada a penalidade mais benéfica conforme disposto na alínea “c” do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), cuja análise será realizada pela comparação entre os seguintes valores:

a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e

b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

II - a partir de 1º de dezembro de 2008, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º, 5º e 6º 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

Processo nº 14474.000218/2007-87
Acórdão nº 2302-01.822

S2-C3T2
Fl. 409

nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

§2º A comparação de que trata este artigo não será feita no caso de entrega de GFIP com atraso, por se tratar de conduta para a qual não havia antes penalidade prevista.

Mostra-se flagrante que a citada IN RFN nº 1.027/2010 extrapolou os limites da lei, inovando o ordenamento jurídico.

Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP nº 449/2008, não vislumbramos existir motivo para serem somadas as multas por descumprimento da obrigação principal e com aquelas decorrentes da inobservância de obrigações acessória, para, em seguida, se confrontar tal somatório com o valor da multa calculada segundo a metodologia descrita no art. 35-A da Lei nº 8.212/1991, para, só então, se apurar qual a pena administrativa se revela mais benéfica ao infrator.

Entendo que o exame da retroatividade benigna deve se adstringir ao confronto entre a penalidade imposta pelo descumprimento de obrigação acessória, calculada segundo a lei vigente à data de ocorrência dos fatos geradores e a penalidade pecuniária prevista na novel legislação pelo descumprimento da mesma obrigação acessória, não havendo que se imiscuir com a multa decorrente de lançamento de ofício de obrigação tributária principal. *Lé com lé, cré com cré.*

A análise da lei mais benéfica não pode superar tais condições de contorno pois, como já afirmado alhures, trata-se de obrigação acessória que é absolutamente independente de qualquer obrigação principal.

Note-se que o princípio *tempus regit actum* somente será afastado quando a lei nova cominar ao FATO PRETÉRITO, *in casu*, o descumprimento de determinada obrigação acessória, penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. Dessarte, nos termos do CTN, para fins de retroatividade de lei nova, é incabível a comparação entre (a) o somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 e das multas aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32, ambos da Lei nº 8.212/991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e (b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, acrescido pela Lei nº 11.941/2009, inexistindo regra de hermenêutica que nos autorize a extrair dos documentos normativos acima revisitados interpretação jurídica que admita a comparação entre a multa derivada do somatório previsto na alínea 'a' do inciso I do art. 476-A da IN RFB nº 971/2009 e o valor da penalidade prevista na alínea 'b' do inciso I do mesmo dispositivo legislativo suso aludido, para fins de retroatividade de lei tributária mais benéfica.

De outro eito, mas trigo de outra safra, o art. 97 do CTN estatui que somente a lei formal pode dispor sobre a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos e tratar de hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

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

Autenticado digitalmente em 16/05/2012 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 16/05/

2012 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 15/06/2012 por MARCO ANDRE RAMOS VIEIRA

Impresso em 21/03/2013 por ANTONIA IRISMAR OLIVEIRA GUIMARAES - VERSO EM BRANCO

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do §3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a combinação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

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.

Mostra-se flagrante que a alínea 'a' do inciso I do art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, acrescentado pela IN RFB nº 1.027/2010, é tendente a excluir, sem previsão de lei formal, penalidade pecuniária imposta pelo descumprimento de obrigação acessória nos casos em que a multa de ofício, aplicada pelo descumprimento de obrigação principal, for mais benéfica ao infrator. Tal hipótese não se enquadra, de forma alguma, na situação de retroatividade benigna prevista pelo art. 106, II, 'c' do CTN, pois emprega como parâmetros de comparação penalidades de natureza jurídica diversa, uma pelo descumprimento de obrigação principal e a outra, pelo de obrigação acessória.

Há que se reconhecer que as penalidades acima apontadas são autônomas e independentes entre si, pois que a aplicação de uma não afasta a incidência da outra e vice-versa. Nesse contexto, não se trata de retroatividade da lei mais benéfica, mas, sim, de dispensa de penalidade pecuniária estabelecida mediante Instrução Normativa, favor tributário que somente poderia emergir da lei formal, a teor do inciso VI, in fine, do art. 97 do CTN.

È mister ainda destacar que o art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela Medida Provisória nº 449/2008, apenas se refere ao lançamento de ofício das contribuições previdenciárias previstas nas alíneas 'a', 'b' e 'c' do parágrafo único do art. 11 dessa mesma Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a outras entidades e fundos, não produzindo qualquer menção às penalidades administrativas decorrentes do descumprimento de obrigação acessória, assim como não o faz o remetido art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

Autenticado digitalmente em 16/05/2012 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 16/05/

2012 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 15/06/2012 por MARCO ANDRE RAMOS VIEIRA

Impresso em 21/03/2013 por ANTONIA IRISMAR OLIVEIRA GUIMARAES - VERSO EM BRANCO

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.

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 11.488/2007)

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 11.488/2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

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 11.488/2007)

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 11.488/2007)

§ 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 11.488/2007)

(...)

§ 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 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea "a", pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea "b", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea "c", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007)

§3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

§4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

Assim, em virtude da total independência e autonomia entre as obrigações tributárias principal e acessória, o preceito inscrito no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, não projeta qualquer efeito sobre os Autos de Infração lavrados em razão

exclusiva de descumprimento de obrigação acessória associada às Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social.

Uma vez que a penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória encontra-se prevista em lei, somente o Poder Legislativo dispõe de competência para dela dispor. A legislação complementar, na forma de Instrução Normativa emanada do Poder Executivo, extrapola os limites de sua competência concedendo anistia para exclusão de crédito tributário, em violação às disposições insculpidas no §6º do art. 150 da CF/88, o qual exige lei em sentido estrito.

Vislumbra-se inaplicável, portanto, a referida IN RFB nº 1.027/2010, por ser flagrantemente ilegal. Como demonstrado, é possível a aplicação da multa isolada em GFIP, mesmo que o sujeito passivo haja promovido, tempestivamente, o exato recolhimento do tributo correspondente, conforme assentado no art. 32-A da Lei nº 8.212/91.

Nesse contexto, afastada por ilegalidade a norma estatuída pela IN RFB nº 1.027/2010, por representar a novel legislação encartada no art. 32-A da Lei nº 8.212/91 um benefício ao contribuinte, verifica-se a incidência do preceito encartado na alínea 'c' do inciso II do art. 106 do CTN, devendo ser observada a retroatividade benigna, sempre que a multa decorrente da sistemática de cálculo realizada na forma prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212/91 cominar ao Sujeito Passivo uma penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da ocorrência da infração.

Assim, tratando-se o presente caso de hipótese de entrega de GFIP contendo informações incorretas ou com omissão de informações, deverá ser aplicada a penalidade prevista no inciso I do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, se esta se mostrar mais benéfica ao Recorrente.

4. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, devendo a pena administrativa a ser impingida ao infrator ser recalculada tomando-se em consideração as disposições inscritas no art. 32-A, I da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, somente na estrita hipótese de o valor multa assim calculado se mostrar menos gravoso ao Recorrente, em atenção ao princípio da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, 'c' do CTN.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva - Relator

DF CARF MF

Fl. 425

Processo nº 14474.000218/2007-87
Acórdão n.º **2302-01.822**

S2-C3T2
Fl. 411

CÓPIA



Tema: CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS
Conselheiro (a): Marcelo Oliveira



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

Processo n° 35187.000242/2005-60
Recurso n° 251.280 Especial do Procurador
Acórdão n° **9202-01.390 – 2ª Turma**
Sessão de 11 de abril de 2011
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado DIPLOMATA INDUSTRIAL E COMERCIAL LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/2001 a 31/12/2004

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DESCARACTERIZAÇÃO DE PACTO. REQUISITOS. SEGURADO EMPREGADO.

Quando o Fisco constatar e demonstrar que o segurado que exerça atividade, sob qualquer denominação, preenche as características de segurado empregado, previstas na Legislação, deve desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar seu correto enquadramento.

Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Gonçalo Bonet Allage (Relator), Eivanice Canário da Silva, Damião Cordeiro de Moraes e Marcelo Freitas de Souza Costa que negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcelo Oliveira.

(Assinado digitalmente)

Elias Sampaio Freire – Presidente-Substituto

(Assinado digitalmente)

Gonçalo Bonet Allage – Relator

(Assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Redator-Designado

EDITADO EM: 31/05/2011

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Elias Sampaio Freire (Presidente-Substituto), Gonçalo Bonet Allage (Vice-Presidente Substituto), Giovanni Christian Nunes Campos (Conselheiro convocado), Eivanice Canário da Silva (Conselheira convocada), Marcelo Oliveira, Damião Cordeiro de Moraes, Francisco de Assis Oliveira Junior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Ronaldo de Lima Macedo (Conselheiro Convocado).

Relatório

Em face de Diplomata Industrial e Comercial Ltda., CNPJ nº 01.243.305/0002-78, foi lavrada a notificação fiscal de lançamento de débito nº 35.708.021-1 (fls. 01-88), para a exigência de contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações pagas e/ou creditadas aos segurados empregados da empresa Diplomata Agro Avícola Ltda., CNPJ nºs 03.720.774/0001-85, 03.720.774/0002-66 e 03.720.774/0003-47, caracterizados como segurados empregados da atuada, relativamente a fatos ocorridos entre as competências 10/2001 e 12/2004, bem como sobre a retirada de pró-labore na competência 01/2004, da empresa Diplomata Agro Avícola Ltda.

A síntese do trabalho desenvolvido pela autoridade lançadora encontra-se no Relatório Fiscal da NFLD de fls. 89-106, de onde extraio as seguintes assertivas:

4. O presente débito é proveniente de fiscalização designada em virtude de recebimento de Termo de Informação Fiscal emitido pela Receita Federal em 03/03/2004, Termo L-020/2004, o qual informava que durante a realização de ação fiscal daquele órgão na empresa Diplomata Agro Avícola Ltda foi constatado que a empresa poderia ter sido criada para reduzir a incidência de encargos previdenciários.

Desta forma, a presente fiscalização verificou a existência de um

Agro Avícola Ltda e Diplomata Industrial e Comercial Ltda, cujo o único e exclusivo objeto é o fornecimento de mão-de-obra da primeira para a segunda empresa.

Diante de tais fatos, e também dos demais constatados e relatados de maneira detalhada nos itens a seguir, esta fiscalização entende que todos os empregados da empresa Diplomata Agro Avícola Ltda. são, para fins previdenciários, empregados da empresa Diplomata Industrial e Comercial Ltda.

(...)

A empresa Diplomata Industrial e Comercial Ltda sempre se enquadrou no FPAS 507, recolhendo as contribuições patronais sobre a folha de pagamento de seus empregados. Em 10/2001, a maior parte de seus empregados foram transferidos para a empresa Diplomata Agro Avícola que sempre se enquadrou nos FPAS 604 e 744, tendo as contribuições patronais substituídas pelas contribuições sobre a comercialização da produção rural. Após a transferência dos empregados, verificou-se uma sensível diminuição na soma dos valores recolhidos pelas duas empresas, embora o número de empregados tenha permanecido constante. Isto se deve pelo fato de ter havido uma abrupta diminuição no quadro de pessoal da Diplomata Industrial e Comercial e, por consequência, da base de cálculo das contribuições patronais a que ela é responsável; por outro lado, o recolhimento feito pela Diplomata Agro Avícola não aumentou na mesma proporção, pois embora tenha havido acréscimo da folha de pagamento, esta tem as contribuições patronais substituídas pela contribuição sobre a comercialização da produção rural. Desta maneira, a empresa com menor número de empregados recolhe suas contribuições patronais incidentes sobre a folha de pagamento e a que possui mais empregados não utiliza esta base de cálculo para efetuar os recolhimentos de contribuições previdenciárias de sua responsabilidade. Este procedimento, no entender desta fiscalização, configura-se uma tentativa de simulação de uma situação que lesa o fisco previdenciário, pois, conforme narrado no decorrer deste relatório, conclui-se que os empregados cujos contratos foram formalizados com a Diplomata Agro Avícola são, de fato, subordinados à Diplomata Industrial e Comercial e, portanto, os recolhimentos deveriam ter sido efetuados por esta empresa e as contribuições patronais deveriam ter sido calculadas unicamente com base na remuneração dos empregados.

7.1 - Embora a empresa Diplomata Agro Avícola Ltda, tenha como início de atividades em seu ato constitutivo a data de 27/03/2000, verificou-se que a mesma iniciou efetivamente suas atividades em 10/2001, quando a maior parte dos segurados empregados da empresa Diplomata Industrial e Comercial Ltda, foram transferidos para a Diplomata Agro Avícola Ltda, não havendo na maioria dos casos anotação da transferência na respectiva Ficha Registro de Empregado. Como se pode constatar pela Planilha 5 em anexo a este relatório, o número de empregados registrados na Diplomata Industrial e Comercial

Assinado digitalmente em 01/06/2011 por GONCALO BONET ALLAGE, 07/06/2011 por MARCELO OLIVEIRA, 15/06/2011 por ELIAS SAMPAIO FREIRE

Autenticado digitalmente em 01/06/2011 por GONCALO BONET ALLAGE

Emitido em 16/06/2011 pelo Ministério da Fazenda

caiu de 762 em 09/2001 para 88 em 10/2001. Em compensação, verifica-se pela Planilha 6 que houve admissão de 678 empregados na Diplomata Agro Avícola em 10/2001. Pela análise da Planilha 7, também em anexo, pode-se concluir que, somente de 09/2001 para 10/2001, foram transferidos 636 empregados de uma empresa para outra.

7.2 — Com relação ao domicílio da empresa Diplomata Agro Avícola Ltda, é importante ressaltar que, no mesmo endereço da matriz, em Cascavel (BR 277 KM 594), funciona uma filial da Diplomata Industrial e Comercial, que opera como fábrica de rações (filial 0002-78 que consta no ato constitutivo e alterações, com endereço BR 277 KM 599, no entanto referido endereço está errado, o endereço correto é BR 277 KM 594, endereço este verificado "in loco". Em alguns documentos, como por exemplo em algumas fixas Registro de Empregados consta o endereço correto, conforme fotocópias em anexo). No mesmo endereço da filial da Diplomata Agro Avícola (0003-47), em Capanema — Rodovia PR 281, KM 107, funciona outra filial da Diplomata Industrial e Comercial (0003-59), que opera como abatedouro/frigorífico de frango.

73 — De acordo com o contrato de parceria firmado pelas empresas, já mencionado anteriormente, à empresa Diplomata Agro Avícola, denominada produtora (constituída sob a forma de produtora rural pessoa jurídica), competirá o fornecimento de toda a mão-de-obra necessária para a produção do frango de corte, abrangendo todo o processo produtivo que inicia no alojamento de matrizes para a produção de ovos férteis até o frango de corte pronto para o abate. No entanto, verificou-se que os funcionários da empresa Diplomata Agro Avícola Ltda trabalham nos frigoríficos e na fábrica de ração da empresa Diplomata Industrial e Comercial Ltda conforme comprovam as fotocópias das fichas registro de empregados e cartões pontos, anexas a presente Notificação, as quais comprovam que os funcionários desempenham as mais variadas funções, não relacionadas a atividade rural, tais como: auxiliar de produção, técnico em alimentos, mecânico industrial, eletricitista, auxiliar de controle de qualidade, auxiliar de inspeção, atendente de portaria, encarregado de câmara fria, pedreiro, operador de casa de máquinas, Operador de caldeira, auxiliar de laboratório, auxiliar de enfermagem, auxiliar de expedição, encarregado de escaldagem, encarregado evisceração, encarregado sala de corte, encarregado sala de embalagem, lubrificador industrial, motorista, dentre outras.

Como se pode constatar, as atividades desenvolvidas pelos funcionários registrados na empresa Diplomata Agro Avícola Ltda, são incompatíveis com as atividades supostamente desempenhadas pela empresa (que na sua constituição é produtora rural pessoa jurídica) pois embora o contrato de parceria disponha que à produtora competirá todo o fornecimento de mão de obra necessária para a produção do frango de corte, abrangendo todo o processo produtivo que inicia no alojamento de matrizes para a produção de ovos férteis

até o frango de corte pronto para o abate, verificou-se que os funcionários trabalham nos frigoríficos e na fábrica de ração, da empresa Diplomata Industrial e Comercial Ltda.

7.4 - Mesmo os funcionários tendo sido "transferidos ou admitidos" na empresa Diplomata Agro Avícola Ltda, muitos documentos continuam sendo emitidos pela empresa Diplomata Industrial e Comercial Ltda, tais como: ASO — Atestados de Saúde Ocupacional; Exames Audiométricos Ocupacional; Termos de Recebimento e Responsabilidade de E.P.I — Equipamento de Proteção Individual; Formulários de Procedimentos Gerais para a entrada ao abatedouro; Formulários de entrevista de saída; conforme comprovam as fotocópias em anexo. Na filial de Xaxim ainda, os funcionários registrados na empresa Diplomata Agro Avícola Ltda autorizam a empresa Diplomata Comércio e Industrial Ltda, a descontar em folha de pagamento 0,5% (meio por cento) do salário base, para se tornar sócio usuário da SERCA — Sociedade Esportiva e Recreativa dos Colaboradores Avícolas.

7.5 — Verificou-se também que os documentos emitidos pelo departamento pessoal da empresa Diplomata Agro Avícola Ltda, tais como: Ficha Registro de Empregados, Contrato de Experiência, Avisos e Recibos de Férias, Advertências, Rescisões de Contrato de Trabalho são assinados pelas seguintes pessoas: Silvana de F. Bonemberger, José Uberti Machado, Kelin Cristina Welter, Adriana Megerl, todos funcionários da empresa Diplomata Industrial e Comercial Ltda, conforme fotocópias (amostragem dos documentos em anexo).

7.6 - Nas GFIP's — Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social e GRFC's da empresa Diplomata Agro Avícola Ltda, consta como responsável pelas informações a Sra. Silvana de F. Bonemberger e também a empresa Diplomata Industrial e Comercial Ltda, de acordo com fotocópias em anexo.

7.7 - Assina como procurador da empresa Diplomata Agro Avícola Ltda, o Sr. Raimundo Galho Sobrinho, funcionário da empresa Diplomata Industrial e Comercial Ltda, conforme fotocópia do Termo do Livro Razão n. 002 e contrato de parceria Avícola entre Diplomata Agro-Avícola Ltda, Jacob Alfredo Stoffels Kaefer e Diplomata Industrial e Comercial Ltda. Assinam também como testemunhas no Contrato Social da Diplomata Agro Avícola Ltda, bem como nas suas alterações, somente funcionários da Diplomata Industrial e Comercial Ltda: Sandra do Rosario Jacqueline Jussara Lange Dudek, Sidnei Nardelli, que inclusive elabora as alterações contratuais da empresa. As fotocópias dos documentos encontram-se em anexo.

O Sr. Mario Nogueira Franco, contador, procurador das duas empresas, recebe pelos serviços prestados à empresa Diplomata Industrial e Comercial Ltda; fato este verificado através dos pagamentos contabilizados nos livros Diários de 1999 e 2000 da empresa. Verificado os livros contábeis da empresa Diplomata

Agro-Avicola Ltda, verificou-se que nos anos 2001 a 2003, não houve pagamento ao sr. Mario Nogueira Franco. Desta forma, conclui-se que o mesmo é contratado pela empresa Diplomata Industrial e Comercial, mas presta serviços também a Diplomata Agro Avicola Ltda.

Conforme exposto nos itens 7.4 a 7.7 os controles do departamento pessoal, administrativos e contábeis da empresa Diplomata Agro Avicola Ltda, são efetivamente realizados por funcionários/prepostos da empresa Diplomata Industrial e Comercial Ltda.

7.8 - Em visita a unidade de Capanema, CNPJ 01.243.305/0003-59 (Diplomata Industrial e Comercial Ltda) e CNPJ 03.720.774/0003-47 (Diplomata Agro Avicola Ltda), estabelecidas na Rodovia PR 281, S/N, KM 107 — Capanema/PR, encontramos a seguinte situação: Fomos atendidos pelo Sr. Jose Uberti (encarregado do departamento Pessoal da Diplomata Industrial e Comercial) que no momento de nossa chegada encontrava-se dentro do frigorífico (onde trabalham os funcionários da Diplomata Agro Avicola Ltda), inclusive com uniforme idêntico ao dos funcionários da Diplomata Agro Avicola; dentro do frigorífico fomos acompanhados pelo Sr. José Uberti e pelo Sr. Jose Leonardo (encarregado do Frigorífico); atendeu-nos também o sr. Milton Luciano Sabino Pinto (responsável pela Unidade e funcionário da Diplomata Industrial e Comercial).

Constatou-se que os funcionários da administração são funcionários da Diplomata Industrial e Comercial: Sr. José Uberti, Sr. Milton Luciano Sabino Pinto, Carla Mombach (secretária), Mirtes Coletti Pinto (Auxiliar Administrativo), dentre outros. Solicitamos então, a presença do responsável pelo frigorífico, já que lá trabalham só funcionários da Diplomata Agro Avicola, e fomos informados que lá só existem encarregados e que quando há alguma decisão a tomar a respeito dos funcionários da Diplomata Agro Avicola, o pessoal da administração da Diplomata Industrial entra em contato com Cascavel.

Verificando a folha de pagamento do pessoal da Diplomata Agro Avicola de Cascavel - CNPJ 03.720.774/0001-85, verificou-se que não há um gerente responsável na folha de pagamento, mas tão somente os funcionários que trabalham na produção, no setor comercial (motoristas) e na administração da Fábrica de Ração.

Solicitado esclarecimentos aos Srs. Jose Uberti e Milton Luciano Sabino Pinto, fomos informados que todos os funcionários da empresa Diplomata Agro Avicola Ltda naquela unidade trabalham dentro do frigorífico, não havendo mão de obra na área rural.

Em visita na unidade de Cascavel, Fábrica de Rações, CNPJ 01.243.305/0002-78 (Diplomata Industrial e Comercial Ltda) e CNPJ 03.720.774/0001-85 (Diplomata Agro Avicola Ltda) na

BR 277 Km 594, fomos atendidos pelo Sr. Ladir Darlei Rovani, encarregado da empresa Diplomata Agro Avícola. Constatou-se que os trabalhadores da Fábrica de Ração estão vinculados à empresa Diplomata Agro Avícola, já os funcionários administrativos estão vinculados à empresa Diplomata Industrial e Comercial, como pode-se constatar pelas fotocópias das folhas de pagamento das empresas, competência 07/2004 em anexo.

7.9 - O sindicato para qual os funcionários da empresa Diplomata Agro Avícola contribuem é o mesmo para o qual os funcionários da empresa Diplomata Industrial e Comercial contribuem, ou seja: Sindicato dos trabalhadores nas Indústrias de Alimentos, já que de fato aqueles funcionários trabalham diretamente na fábrica de ração e nos frigoríficos.

7.10 - Como se não bastassem todas as evidências as quais não deixam dúvidas de que os funcionários da empresa Diplomata Agro Avícola Ltda, são de fato, funcionários da empresa Diplomata Industrial e Comercial Ltda, resta ressaltar ainda que todos os custos da empresa Diplomata Agro Avícola são representados por salários, encargos trabalhistas e previdenciários, ou seja, a empresa não tem qualquer outro custo ou despesa com instalações, manutenção, ou mesmo outras despesas operacionais (tais como aluguel, energia, água, telefone); além do que a empresa não possui qualquer valor em seu ativo permanente, conforme comprovam as fotocópias dos Balanços Patrimonial e Demonstrações do Resultado do Exercício dos 1º e 4º trimestres de 2003, extraídos do Livro Diário nº 003, autenticado sob o nº 04/055488-0, em 28/05/04.

Além da ausência de ativo permanente que representa o patrimônio da empresa, a Diplomata Agro Avícola não possui capital suficiente para gerir a atividade, pois conforme consta no parágrafo Único da Cláusula Quarta do Contrato de Parceria Avícola, firmado entre as empresas: "Devido o tempo elástico compreendendo o espaço entre a formação de matrizes até a entrega de frango de corte formado, a parceira Proprietária (Diplomata Industrial e Comercial Ltda) garantirá recursos financeiros para a parceira Produtora até o limite Máximo de R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais), cujos recursos serão compensados nos créditos decorrentes da venda da parcela na produção que a parceira Produtora receber".

Tal fato foi devidamente constatado na contabilidade da empresa Produtora, já que os recursos oriundos da empresa Proprietária, são contabilizados em Conta do Passivo Exigível a Longo Prazo 2.2.1.1.01.62301 — Diplomata Industrial e Comercial Ltda.

Fato importante ainda para se comprovar a confusão entre as duas empresas é que foi intimada a empresa Diplomata Industrial e Comercial Ltda para apresentar os contratos de parceria ou produção integrada, sendo que a mesma juntou cópia de contratos de parceria agrícola, por amostragem, encaminhados através de documento datado de 28/10/2004 (emitido pela Diplomata Industrial e Comercial), entretanto,

referidos contratos são da empresa Diplomata Agro Avícola com parceiros-criadores, onde consta que a Diplomata Agro Avícola é responsável por transporte, medicamento, rações, concentrados e assistência técnica, porém, esta empresa não possui quaisquer custo/despesa contabilizados, com exceção de salários, ordenados e encargos trabalhistas e previdenciários, como já mencionado.

7.11 - Cabe ressaltar ainda, que verificando os documentos das empresas Diplomata Agro Avícola Ltda e Diplomata Industrial e Comercial, constatou-se que é usado um único logotipo para ambas as empresas, o qual reporta-se a marca Diplomata, conforme comprovam as fotocópias dos documentos em anexo: ASO, Formulários de entrevista de desligamento e formulário de correspondência.

7.12 — Por fim, resta esclarecer que no decorrer da ação fiscal na empresa Diplomata Agro Avícola Ltda, fomos prontamente atendidos nas dependências do escritório administrativo da empresa Diplomata Industrial e Comercial Ltda., na Avenida Tancredo Neves 273, em Cascavel — PR, pelos srs. Sidnei Nardelli e Silvana F. Bonemberger, funcionários da empresa Diplomata Industrial e Comercial Ltda.

(...)

Esta fiscalização verificou que os trabalhadores da empresa Diplomata Agro Avícola Ltda, atendem aos pressupostos necessários à caracterização de segurados empregados da empresa Diplomata Industrial e Comercial Ltda, consoante o disposto no art. 3º da CLT e o art. 12, inciso I, alínea "a, da Lei 8.212/91, como segue:

a) Pessoaalidade — todos prestam serviços pessoalmente nas dependências da empresa Diplomata Industrial e Comercial Ltda, sem intermédio de outrem. O contrato de trabalho é "intuito personae", ou seja, os trabalhadores não podem se fazer substituir em seu "mister, tendo de prestá-lo pessoalmente. A exclusividade das atividades da Diplomata Agro Avícola no cumprimento do contrato com a Diplomata Industrial e Comercial já caracteriza este pressuposto, pois torna-se obrigatório que todos os empregados formalmente vinculados à primeira empresa trabalhem nas dependências da segunda.

b) Não-eventualidade — trabalham, de fato, cotidianamente na empresa Diplomata Industrial e Comercial Ltda, objetivando atender às atividades normais da empresa. A frequência é controlada por Cartão eletrônico de ponto. A não eventualidade também é caracterizada pela exclusividade das atividades da Agro Avícola no cumprimento do contrato com a Industrial e Comercial, pois os empregados formalmente vinculados à Agro Avícola têm como únicos locais de trabalho as dependências da Industrial e Comercial.

*c) Subordinação - trabalham para a empresa Diplomata Industrial e Comercial Ltda, por **inclusive** com **ifcrachá** de*

identificação e com uniforme da mesma, tendo que obedecer as normas da empresa e ordens de seus superiores. Verificou-se ainda, conforme já descrito no sub-item 7.5 deste relatório, a existência de documentos emitidos pelo Departamento Pessoal (Ficha de Registro de Empregados, Contratos de Experiência, Avisos e Recibos de Férias e Advertências) assinados por prepostos da Diplomata Industrial e Comercial.

d) Onerosidade — recebem contraprestação pecuniária pelos serviços prestados, ainda que a formalização do pagamento ocorra por intermédio da empresa Diplomata Agro Avícola Ltda. A Diplomata Agro Avícola Ltda é financeiramente dependente da Diplomata Industrial e Comercial Ltda, pois o faturamento daquela provém integralmente do contrato com esta, havendo, inclusive, empréstimos da segunda em favor da primeira.

Diante dos fatos narrados e das argumentações expostas acima, conclui-se que, no presente caso, embora o vínculo empregatício tenha sido formalizado com a empresa Diplomata Agro Avícola, os funcionários são segurados empregados efetivamente da empresa Diplomata Industrial e Comercial Ltda, já que os mesmos atendem os pressupostos necessários para a formação do vínculo com esta empresa, conforme preceitua o art. 3º da CLT e o art. 12, inciso I, alínea "a", da Lei 8212/91, além do que, é esta a empresa que assume os riscos da atividade econômica, que admite, assalaria e dirige a prestação pessoal dos serviços, mesmo que pela empresa interposta, devendo portanto, ser aplicado o art. 2º da CLT e o Enunciado 331 do TST, considerando-se empregador a empresa Diplomata Industrial e Comercial Ltda, em atendimento ao artigo 9º da CLT, e, conseqüentemente, a empresa Diplomata Industrial e Comercial Ltda deve ser responsabilizada pelas contribuições previdenciárias decorrentes dos vínculos de emprego formalizados, inicialmente, pela empresa interposta.

Embora extensa a transcrição, o objetivo foi trazer à colação todos os motivos que levaram a autoridade lançadora a constituir este crédito tributário.

A Delegacia da Receita Previdenciária em Cascavel (PR) considerou o lançamento procedente (fls. 987-999).

Apreciando o recurso voluntário interposto pela contribuinte, a Sexta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes proferiu o acórdão n° 206-00.889, que se encontra às fls. 1.093-1.109, cuja ementa é a seguinte:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Periodo de apuração: 01/10/2001 a 31/12/2004

*Ementa: NFLD. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.
CONTRATO DE PARCERIA. SIMULAÇÃO.
CARACTERIZAÇÃO DE VÍNCULO EMPREGATÍCIO.
IMPROCEDÊNCIA.*

I — A implementação de contrato de parceira entre empresas sob o mesmo controle acionário e em regular operação, mediante procedimentos lícitos ou não vedados pelo ordenamento jurídico, não pode ser taxada de simulada.

II — A caracterização de vínculo empregatício somente há de ser promovida se comprovada a presença dos elementos legais da relação de labor.

Recurso Voluntário Provido.

A decisão recorrida, por unanimidade de votos, rejeitou as preliminares suscitadas e, no mérito, por maioria de votos, deu provimento ao recurso, vencidas as Conselheiras Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Bernadete de Oliveira Barros e Ana Maria Bandeira (Relatora), sendo Redator Designado o Conselheiro Rogério de Lellis Pinto.

Intimada deste acórdão em 03/12/2008 (fls. 1.110), a Fazenda Nacional interpôs, com fundamento no artigo 56, inciso I, do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes e no artigo 7º, inciso I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais então vigente, recurso especial às fls. 1.114-1.122, onde alegou, em apertada síntese, que:

- a) O relatório fiscal explicita que a recorrida e a Diplomata Agro Avícola Ltda celebraram contrato de parceria, que na verdade simularia uma relação de emprego entre a recorrida e os supostos funcionários da Diplomata Agro Avícola Ltda.;
- b) A decisão recorrida, por maioria de votos, anulou a Notificação Fiscal de Lançamento Débito, ao argumento de ausência de provas que de fato demonstrassem o intuito fraudulento e dissimulado do contrato de parceria;
- c) Não obstante a argumentação do r. voto condutor, o aresto merece reforma por contrariar o disposto nos arts. 50 e 167, §1º, I, do Código Civil, 116, parágrafo único, e 149 do CTN;
- d) A fiscalização realizou um trabalho extremamente aprofundado. O "Relatório Fiscal da Notificação Fiscal do Lançamento de Débito" é completo (fls. 89-106). Os fiscais autuantes coletaram uma grande quantidade de provas do negócio jurídico simulado;
- e) Note-se a quantidade de verificações de fraude e má-fé do contribuinte apresentadas pelos fiscais, como "a transferência de funcionários de uma empresa para a outra", "o exercício de atividades não-rurais pelos supostos empregados da empresa rural Diplomata Agro Avícola Ltda", "realização das atividades laborativas sob a subordinação e no estabelecimento da recorrida", "sedes de ambas empresas em um mesmo endereço", "documentos relacionados ao vínculo empregatício, como Ficha de Registro de Empregados, Rescisões de contrato de trabalho de supostos funcionários da Diplomata Agro Avícola Ltda., assinados por funcionários da recorrida", "o procurador da Diplomata Agro Avícola Ltda também é funcionário da recorrida", e muitos outros;

- f) A fiscalização apurou uma grande quantidade de irregularidades, contradições entre o declarado e o efetivamente ocorrido, subterfúgios, abusos, distorções, praticados pelo contribuinte. É extremamente importante ler com atenção o trabalho fiscal;
- g) Consta do contrato de parceria que a Diplomata Agro Avícola Ltda se obriga a fornecer a mão-de-obra para a recorrida com o fim de produzir frango de corte, abrangendo todo o processo produtivo. À recorrida, caberia a cessão das instalações, complexo incubatório, o fornecimento de pintos de um dia, rações, assessoria técnica e acompanhamento veterinário, o pagamento das despesas operacionais e demais despesas;
- h) A despeito da Diplomata Agro Avícola Ltda. ser, por seu contrato social, empresa destinada à produção rural (atividade rural), foi constatado que os seus supostos funcionários realizavam atividades estranhas a essas, tais como pedreiro, auxiliar de enfermagem, motorista, auxiliar de produção, etc. Ademais, em visita *in loco*, foi constatado ainda, através de funcionário da empresa, que "todos os funcionários da empresa Diplomata Agro Avícola Ltda naquela unidade trabalham dentro do frigorífico, não havendo mão de obra na área rural" (fls. 94);
- i) E mais, ainda na visita, verificou-se que há total confusão entre os empregados da recorrida e os supostos empregados da parceira, inclusive com subordinação aos funcionários da recorrida. De fato, viu-se "que os funcionários da administração são funcionários da Diplomata Industrial e Comercial" (fls. 94);
- j) Contudo, mesmo em face de todos esses elementos de prova, a e. Câmara *a quo* entendeu que não restou comprovada simulação no negócio jurídico de parceria realizado pelo Recorrido. *Data maxima venia*, a e. Câmara *a quo*, apesar da alentada análise do caso, se equivocou;
- k) A vontade, o "querer" das partes, é a que transparece nas provas objeto de análise, nos documentos, nos demais fatos apurados. A vontade é extraída a partir das provas, e serve como elemento de interpretação do negócio jurídico;
- l) Percebe-se a simulação, por exemplo, quando se analisa o que houve quando o contribuinte declara ter transferido seus bens para terceiro, mas continua administrando-os. Ou quando o contribuinte declara ter recebido um empréstimo, mas o valor nunca é devolvido ao mutuante. Ou quando o contribuinte declara que vendeu, mas não recebe o preço. Ou mesmo quando o contribuinte afirma ter criado uma pessoa jurídica, mas desrespeita a separação patrimonial e de interesses que a caracteriza;
- m) Nessas hipóteses, pode-se concluir que a vontade das partes não é a que emerge das declarações. Mas não é essa a premissa para se apurar a simulação, até porque, em verdade, pode-se dizer que as partes quiseram apresentar ao mundo um negócio jurídico, que é falso;

- n) Não faz sentido aduzir que somente haveria simulação quando o negócio jurídico simulado fosse ilícito. *Data venia*, a ilicitude do negócio simulado pode ser apenas uma boa razão para escondê-lo, mas as partes podem ocultar um contrato por outras razões, por exemplo, economia fiscal. A questão é saber se existem as provas do acordo simulatório, das declarações incompatíveis;
- o) E no presente caso, ao se analisar o negócio declarado pelo Recorrido (contrato de parceria) e os fatos apurados pela fiscalização, vê-se, de forma patente, não só o verdadeiro intuito das partes, qual seja, a de se valer de mão-de-obra com vínculo empregatício (presentes todos os seus elementos) com economia fiscal, como uma série de contradições e falsidades, que provam a simulação;
- p) A fiscalização apurou um grande número de provas e indícios, e a Recorrente se reporta a todas as verificações fiscais, como se aqui estivessem transcritas;
- q) Destarte, é flagrante a simulação perpetrada pelo recorrido, pois apesar de declarar que as parceiras são empresas distintas e a mão-de-obra empregada no empreendimento não pertence à recorrida, os fatos demonstram que há total confusão entre as empresas, ao menos quando se trata da mão-de-obra;
- r) Diante disso outra atitude não se poderia esperar do fiscal, a não ser desconsiderar o negócio jurídico simulado e a personalidade jurídica da Diplomata Agro Avícola Ltda, como permitem os arts. 50 do Código civil c/c o 116, parágrafo único do CTN;
- s) Claro e exaustivamente demonstrado está o intuito fraudulento do recorrido, com o fito de ludibriar o Fisco e ilicitamente obter uma redução do encargo tributário, conforme bem constatou o auditor fiscal autuante;
- t) Diante desses argumentos, correta foi a desconsideração do contrato de parceria com o intuito fraudulento de se ver livre de um maior encargo tributário, motivo pelo qual deve ser reformada a decisão *a quo*, com o restabelecimento da decisão de primeira instância.

Admitido o recurso por meio do Despacho nº 080/2009 (fls. 1.123-1.125), a contribuinte foi intimada e, devidamente representada, apresentou contrarrazões às fls. 1.132-1.152, cujas alegações são as seguintes, em breve resumo:

1. O recurso não pode ser conhecido, em razão da ausência de demonstração cabal de contrariedade à lei ou à evidência da prova. O artigo 116, § único, do CTN e o artigo 50 do Código Civil não podem ser utilizados para comprovar suposta contrariedade à lei. Ademais, a Procuradoria pretende rediscutir provas, o que é vedado em sede de recurso especial;
2. Quanto ao mérito, a decisão merece ser mantida, pois, além da falta de comprovação da simulação pretendida pela fiscalização, não estão presentes os pressupostos legais para

manutenção do lançamento fundado em desconsideração de personalidade jurídica e caracterização de segurados empregados, uma vez que não restaram comprovados os requisitos do vínculo empregatício elencados no artigo 3º da CLT, na forma que exige o artigo 229, § 2º, do Decreto nº 3.048/99.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Gonçalo Bonet Allage, Relator

O Recurso Especial da Fazenda Nacional cumpre os pressupostos de admissibilidade e deve ser conhecido.

Na visão deste julgador, a preliminar de não conhecimento do recurso suscitada pela contribuinte em sede de contrarrazões não pode prosperar, já que, contra decisão não unânime, a Fazenda Nacional apontou contrariedade aos artigos 50 e 167, § 1º, inciso I, do Código Civil e, também, aos artigos 116, § único e 149, ambos do CTN, sob o fundamento de que é flagrante a simulação com relação ao contrato de parceria firmado entre as empresas Diplomata Industrial e Comercial Ltda. e Diplomata Agro Avícola Ltda., na medida em que a mão-de-obra formalmente vinculada a esta empresa pertence, na verdade, à atuada. Argumentou, ainda, de forma fundamentada, que a decisão recorrida contrariou a prova dos autos.

Segundo penso, agindo assim a recorrente atendeu à regra regimental.

Saber se houve ou não contrariedade a tais dispositivos legais ou à evidência da prova dos autos é matéria a ser enfrentada no mérito do julgamento, o que passo a fazer a partir de agora.

Reitero que o acórdão proferido pela Sexta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo.

De acordo com a recorrente, a atuada celebrou contrato de parceria, simulado, o qual visava encobrir a relação de emprego existente entre os supostos funcionários da Diplomata Agro Avícola Ltda. e ela.

Eis a matéria em litígio.

A questão a ser apreciada por este Colegiado envolve a análise do trabalho desenvolvido pela autoridade lançadora, que culminou com a conclusão de que (fls. 99): *“...embora o vínculo empregatício tenha sido formalizado com a empresa Diplomata Agro Avícola, os funcionários são segurados empregados efetivamente da empresa Diplomata Industrial e Comercial Ltda, já que os mesmos atendem os pressupostos necessários para a formação do vínculo com esta empresa, conforme preceitua o art. 3º da CLT e o art. 12, inciso I, alínea “a”, da Lei 8212/91, além do que, é esta a empresa que assume os riscos da atividade econômica, que admite, assalaria e dirige a prestação pessoal dos serviços, mesmo que pela empresa interposta, devendo portanto, ser aplicado o art. 2º da CLT e o Enunciado 331 do TST, considerando-se empregador a empresa Diplomata Industrial e Comercial Ltda, em*

atendimento ao artigo 9º da CLT, e, conseqüentemente, a empresa Diplomata Industrial e Comercial Ltda deve ser responsabilizada pelas contribuições previdenciárias decorrentes dos vínculos de emprego formalizados, inicialmente, pela empresa interposta.”

Sob minha ótica, a questão é tormentosa, pois envolve a valoração dos elementos trazidos aos autos pela fiscalização com o objetivo de responsabilizar a atuada pelas contribuições previdenciárias decorrentes de relações de trabalho formalizadas pela empresa Diplomata Agro Avícola Ltda.

A Relatora do acórdão recorrido, que restou vencida, consignou em seu voto que (fls. 1.100-1.103):

Passando-se as questões de mérito, verifico que os segurados, cujas remunerações ensejaram o lançamento das contribuições correspondentes à presente notificação, possuíam vínculo formal com a empresa AGRO AVÍCOLA, porém restou demonstrado que a constituição de tal empresa não trouxe qualquer alteração na situação dos empregados, que permaneceram prestando serviços nas dependências da notificada.

Apesar de estarem vinculados à uma empresa rural, os empregados desempenham funções estranhas à atividade rural, como técnico em alimentos, eletricitista, atendente de portaria, encarregado de câmara fria, pedreiro, operador de máquinas e outros.

Nesse aspecto, não se pode acolher a alegação da recorrente de que uma empresa produtora rural pessoa jurídica teria a necessidade de possuir em seus quadros esse tipo de profissional, alguns deles vinculados de forma inequívoca à atividade industrial.

Foi verificado que os controles dos departamentos pessoal, administrativo e contábil da AGRO AVÍCOLA são realizados por funcionários/prepostos da notificada. Apurou-se que documentos emitidos pelo Departamento Pessoal da AGRO AVÍCOLA são assinados por funcionários da notificada, que também se responsabilizam pela entrega da GFIP. O contador responsável pelas duas contabilidades é remunerado somente pela notificada. Assina pela empresa AGRO AVÍCOLA, como procurador, funcionário da notificada.

Não é aceitável a justificativa apresentada pela recorrente de que, como integrantes de grupo econômico, tais procedimentos seriam considerados normais.

Inicialmente vale dizer que, conforme já argüido, não se verificam as características de grupo econômico entre as empresas. Por outro lado, a existência de grupo econômico está vinculada à unicidade de controle de empresas distintas e não à confusão de recursos humanos e patrimoniais apresentada pelas empresas em questão.

Interessante é o fato de empregados que possuem vínculo empregatício formal com a AGRO AVÍCOLA, os quais, em tese,

deveriam trabalhar na área rural, contribuir para o Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias de Alimentos. Essa situação fortalece a convicção de que esses funcionários não tem qualquer relação com atividade agrícola, mas à atividade industrial da recorrente.

A auditoria fiscal verificou, ainda, que a empresa AGRO AVÍCOLA não possui qualquer outro custo que não seja os salários, encargos trabalhistas e previdenciários. Não possui custos com instalações, manutenção, aluguéis, energia, água ou telefone. Tampouco possui qualquer valor registrado em seu ativo permanente.

Entretanto, nos contratos de parceria entre a AGRO AVÍCOLA e produtores rurais pessoas físicas anexados, a primeira se obriga a fornecer pintos de um dia para serem criados pelos produtores até o ponto de abate, fato que só vem reforçar a situação de empresa interposta.

Nos referidos contratos, a AGRO AVÍCOLA se compromete não apenas a fornecer os pintos de um dia, mas responsabiliza-se pelo transporte, medicamento, rações, concentrados e assistência técnica, embora, como já argüido, a AGRO AVÍCOLA não possui qualquer outro custo que não seja a mão de obra.

O novo Código Civil substituiu a figura do comerciante pela do empresário e define em seu art. 966 que "considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços".

Nesse sentido, pode-se definir como empresa a "unidade organizada e organizadora de um conjunto de meios materiais e humanos tendentes à obtenção de um fim". Para o atingimento de sua função precípua a empresa necessita articular fatores de produção, capital, insumos, tecnologia e mão-de-obra para produzir bens ou serviços.

Entendo que a AGRO AVÍCOLA, com base na situação verificada pela auditoria fiscal, nem de longe se aproxima do conceito legal que vincula empresa à idéia de uma organização.

Pela situação fática demonstrada, pode-se dizer que a constituição da empresa AGRO AVÍCOLA se deu unicamente com o intuito de simular o verdadeiro responsável pelas contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações dos empregados.

(...)

Escudada no Princípio da Verdade Material e pelo poder-dever de buscar o ato efetivamente praticado pelas partes, a Administração, ao verificar a ocorrência de simulação, pode superar o negócio jurídico simulado para aplicar a lei tributária, aos verdadeiros participantes do negócio pois, de acordo com o

art. 118, inciso I do CTN, 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.

Não restam dúvidas de que todos os expedientes utilizados tinham por objetivo simular negócio jurídico, no qual a intenção facti se divorcia da intenção iuris, ou seja, a intenção das partes é uma, a forma jurídica adotada é outra.

A recorrente menciona divergência doutrinária a respeito da possibilidade da autoridade fiscal desconsiderar a personalidade jurídica de empresas. Pretende a recorrente demonstrar que sua tese seria majoritária, ou seja, aquela em que apenas aos juízes seria permitido a aplicação do "disregard".

O artigo 50 do Código Civil dispõe que em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

Conforme já argumentou o julgador de primeira instância, o dispositivo acima aplica-se às relações jurídicas de direito privado que se caracterizam pela horizontalidade.

Entretanto, quando se trata da relação fisco-contribuinte não é aceitável supor que o Estado deva se submeter aos ditames do Código Civil, norma que se destina a regular as relações no âmbito privado, sobretudo porque dispõe de legislação própria, o Código Tributário Nacional, que garante ao fisco a prerrogativa de desconsiderar os negócios simulados, conforme se verifica nos artigos 118, inciso I e 149, inciso VII, in verbis:

(...)

Quanto aos argumentos no sentido de que os pressupostos da relação de emprego ocorreram formal e materialmente com a AGRO AVÍCOLA, também não merecem acolhida.

A meu ver, está perfeitamente demonstrado que os segurados em questão trabalhavam nas instalações da notificada, eram vinculados à sua atividade fim e subordinados a sua política administrativa/produziva/econômica.

(...)

Da análise da peça recursal verifica-se que a recorrente tenta, apegando-se a minúcias, desqualificar o trabalho da auditoria fiscal e do julgador de primeira instância. As alegações que faz no sentido de que a AGRO AVÍCOLA foi criada e funciona como uma empresa independente não são comprovadas.

Afirma que a AGRO AVÍCOLA não tem a notificada como único cliente, porém não traz prova da existência de qualquer outro.

A AGRO AVÍCOLA como produtora rural não possui qualquer bem, móvel ou imóvel, não possui qualquer custo ou despesa, à exceção da mão-de-obra, para atingir seu objetivo. Infere-se das informações constantes dos autos que a produção rural da AGRO AVÍCOLA se resume a sua parcela em frangos vivos resultante da parceria efetuada com a própria notificada. Produção esta conseguida unicamente com o trabalho dos funcionários, uma vez que as instalações, insumos e demais despesas são assumidas pela notificada.

Percebe-se, pois, que o voto-vencido rejeitou as teses suscitadas pelo contribuinte apegando-se ao trabalho desenvolvido pela autoridade lançadora e, conseqüentemente, concluindo que a constituição da empresa Diplomata Agro Avícola Ltda. se deu unicamente com o intuito de simular o verdadeiro responsável pelas contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações dos empregados da pessoa jurídica Diplomata Industrial e Comercial Ltda.

Por outro lado, a corrente majoritária considerou não haver a efetiva comprovação de que o contrato de parceria teria como única finalidade simular e mascarar a formação do vínculo de emprego, motivo pelo qual o lançamento não pode prevalecer.

Em seu voto-vencedor, o Conselheiro Rogério de Lellis Pinto fez as seguintes ponderações (fls. 1.105-1.108):

Cumpra-se observar que, ainda que para fins previdenciários, quando a fiscalização da SRP caracteriza trabalhadores como segurados empregados, embora legítima, sua atuação é incidental, socorrendo-se nos elementos vinculados às relações de trabalho, afeto ao direito privado, elementos esses que, diga-se, não podem ser alterados pela autoridade fiscal.

Justamente por ser atuação excepcional, a caracterização de vínculo empregatício, ainda que por empresa interposta, somente há de ser promovida e aceita na estrita hipótese de restar fielmente comprovada a presença dos elementos legais que lhe conferem essência, de forma a permitir ter-se a certeza da existência da relação de labor. Isso, por óbvio, significa impor ao Agente Fazendário a cautela e o dever de evidenciar nos autos do procedimento fiscal, por meio de provas robustas, e não apenas por entendimentos pessoais, que há na relação encontrada artifícios e manobras evasivas do contribuinte visando mascarar uma realidade diversa da formalmente analisada, até porque o ônus de provar a ocorrência do fato gerador, ressalvadas as hipóteses de sua inversão (o que não é o caso), cabe sempre ao Fisco (art. 333, I do CPC, arts. 142, 149 e 194 do CTN). Lembre-se ainda que, na dúvida, não se deve tributar.

Sem embargos, um ponto não pode ser questionado, ao Colegiado sempre caberá, da análise fática apresentada pela auditoria fiscal em cotejo com os elementos probatórios trazidos

pelo contribuinte, extrair se há dados seguros que lhe permitam ter a certeza incontrovertida (sem apelo a redundância) de que a conduta do contribuinte esconde, dolosamente ou não, uma realidade diversa da apresentada, ou seja, se há evidências firmes dos elementos da relação de emprego. Somente diante de um juízo desprovido de dúvidas e incertezas poderá prevalecer a caracterização de vínculo laboral e o lançamento nele baseado.

Na esteira desse raciocínio, e não obstante o grande trabalho desenvolvido pela ilustre autoridade lançadora, tenho comigo que o lançamento, da forma com que fora promovido não pode prevalecer, haja vista não haver elementos suficientes para sustentar que a parceria empreendida entre a Industrial e Agro-Avícola, teria como única finalidade simular e mascarar a formação de vínculo de emprego.

Segundo se constata do Relatório Fiscal de fls. 96 e s., o raciocínio desenvolvido pelo eminente Agente Fazendário, baseia-se no entendimento de que a parceria empreendida entre as empresas em questão seria irregular, e nada mais objetivava do que simular a formação de vínculo dos empregados da Agro-Avícola direto com a Notificada. No entanto, não vejo razão para acompanhar seu discurso.

Sem embargos, é preciso lembrarmos, antes de mais nada, que trata-se aqui de empresas que formalizaram contrato de parceria, ou seja, que optaram pela conjugação de recursos humanos, físicos e financeiros de forma a assegurar o melhor alcance dos objetivos delineados em seus estatutos. Essa conjugação de esforços, entre as empresas parceiras, podem perfeitamente estender-se pela utilização do mesmo espaço, pelo fornecimento de material, pela transferência de experiências, e tanto mais de outras situações que não necessitam de serem expostas neste momento, mas que não conduzem a certeza de existência de qualquer ilegalidade que justifique a descon sideração de atos ou mesmo da personalidade jurídica dos envolvidos.

O que acima se disse nos leva a entender que o fato dos empregados da Agro-Avícola prestarem seus serviços em locais de propriedade da Notificada, com cessão de espaço, utilizando-se de materiais cedidos, de profissionais para serviços de interesse comuns e próprios até, de emissão de documentos por intermédio das mesmas pessoas, é perfeitamente plausível, sendo, em verdade, decorrência óbvia da própria parceria existente entre ambas as empresas, e está até mesmo expresso no contrato que a externa, o que, sopesada a situação, não justifica o tratamento proposto pela autoridade fiscal.

Reafirma-se que sendo parceiras, nada mais justificável do que as interessadas conjugarem todos os meios necessários para a regular concretização da parceria proposta, tal qual narrado pela autoridade lançadora, que, do contrário, poderia estar prejudicada, e até mesmo impossibilitar o alcance dos objetivos almejados pelos parceiros.

Merece destaque ainda a ênfase quanto ao fato da Agro-Avicola ter empregados em setores supostamente não vinculados a sua atividade, e a adesão desses empregados em sindicatos cujos representantes não laborariam no campo, o que para este Conselheiro, não repercute na formação do vínculo de emprego destes empregados, como pretende o levantamento ora questionado. Sem embargos, a meu ver tal fato tem relevância apenas no que tange ao enquadramento de FPAS que a própria empresa assume, decorrente da atividade que exerce, mas jamais sobre a perspectiva de vínculo de emprego.

Em verdade, tudo o que a douta fiscalização narra como irregular, são nada mais que indícios e construções pessoais de uma situação que apresenta resultados negativos para o Fisco, e que podem, sob uma outra perspectiva, serem perfeitamente justificados pela parceria implementada entre as empresas envolvidas. Em outras palavras, o que para alguém pode representar inconsistência, para outros pode ser justificativa, o que, de qualquer forma, não pode servir de sustentação para qualquer imposição fiscal, já que carregam em si fortes juízos axiológicos ou subjetivos, caminhos indiscutíveis para arbitrariedades e flagrantemente opostos aos primados da legalidade, norteador das relações tributárias.

É indubitável que indícios podem, eventualmente, levar a conclusão de atos simulados ou ilegais, e a partir deles permitir a sua tributação. Todavia, a sua força probante, na preciosa e feliz lição de Marcus Vinicius Neder in Processo Administrativo Federal Comentado, deve vir sempre assentada na gravidade dos fatos elencados, na sua precisão e convergência, cuja conjunção permitira ao julgador formar a sua convicção, visando a aplicação da norma material, o que, entretanto, não é o caso aqui tratado, cujos indícios arrolados no REFISC, não ganham os contornos necessários para comprovar a simulação aventada pela ilustre fiscalização.

Deve-se ponderar que seria retórico analisar todos os fatos relacionados à transferência de empregados entre as empresas parceiras, os atos decorrentes dessa parceria, a minimização do custo fiscal como consequência, se efetivamente demonstrado que o modelo abstrato encontrado não corresponderia aquele realizado entre as empresas, ou seja, que o contrato de parceria, na verdade, nada mais seria que uma simulação de ato jurídico, visando mascarar realidade diversa.

Certo é, e nada há que se discutir nesse sentido, que havendo a adoção de atos simulados por parte do contribuinte, a realidade formal pode perfeitamente ser ultrapassada, a fim de justificar a aplicação correta e pura do direito tributário material, já que caracterizado esta, neste caso, não um planejamento fiscal, mas sim manobras evasivas que devem ser combatidas e tributadas. Contudo, a declaração da fraude ou simulação poderá ser aceita apenas na hipótese de se fundarem em elementos probatórios irrefutáveis, e que demonstrem que o comportamento do contribuinte viola ou é contrário ao texto da lei ou, que sendo

lícitos, escondam realidade diversa daquela buscada na operação. Repita-se, apenas indícios ou provas robustas autorizam o fisco a desconsiderar atos, negócios e personalidade jurídica, a fim de se buscar aplicar a norma tributária material.

No caso sob enfoque, todo o levantamento encontra-se amparado apenas na interpretação subjetiva que o autor do lançamento confere a alguns indícios, levantados através da análise fática do contribuinte, e de um contrato de parceria que seria irregular, e supostamente simulado, mas que não convergem, necessariamente, para a certeza que tenta lhe imprimir, e que é justamente a única forma de se manter a autuação.

Assim é que no entender deste Conselheiro, os fatos narrados no REFISC, e os elementos que compõe esta NFLD, não são suficientes para demonstrar que haja qualquer adoção de atos simulados para justificar a declaração direta de vínculo empregatício entre os empregados da Avícola para com a Notificada, como pretende a presente NFLD. Nem mesmo há que se cogitar que os meios adotados pelas empresas parceiras seriam ilegais, posto não ser juridicamente vedadas pelo ordenamento vigente, o que, aliado a constitucionalmente consagrada liberdade de contratar e de livremente gerir seus negócios, se torna legitimamente possível a eleição dos meios aqui adotados, para fins da implementação da parceria aventada.

Convém não nos esquecermos que as fls. 98 dos autos, o ilustre Agente Fazendário declina os elementos que, a seu ver, delimitariam o vínculo de emprego aqui pretendido. Não obstante essa exposição, e pela análise dos argumentos ali declinados, observa-se que seu raciocínio parte da premissa de que seria irregular e simulada a parceria analisada, fato este acima analisado e que por nós já fora rejeitado, de forma que, não cabe qualquer menção aqueles fatos.

Apenas se enfatize que se existem elementos do vínculo de emprego comprovados nos autos, estes estão a deriva da pretensão fiscal, e nos conduzem a única certeza de que a Agro-Avícola é que efetivamente está a ele diretamente ligado.

Digno de nota também é o fato de que, como alega e comprova o contribuinte, a própria Justiça do Trabalho já reconheceu em outras ocasiões, a realidade formal e factual da empresa Agro-Avícola, inclusive imputando a ela responsabilidade na qualidade de empregadora, o que nos leva ao mínimo de certeza de que nem todos aqueles segurados indicados nesta NFLD, poderiam ser presumidamente empregados da Notificada, de forma que a presunção assumida no REFISC resta sensivelmente abalada por tal fato, e lembremos, mais uma vez socorrendo-nos em Marcus Vinicius Nedder, que havendo dúvida não se deve tributar.

Por fim, vale mencionar que pela análise dos autos, parece-nos claro que a parceria empreendida entre as empresas, além de

nos parecer lícita, tem como escopo também um melhor gerenciamento administrativo e operacional de suas atividades, racionalizando assim suas formas de atuação, num procedimento que tem sido adotado por outras grandes empresas do setor. Isso nos leva a entender que as conseqüências contrárias ao Fisco, que por certo é seu objetivo, é também decorrência desse processo de reestruturação, que busca a otimização da sua produção, e a maximização de resultados econômicos e fiscais, exigidos na vida empresarial, e que não permitem a desqualificação dos atos ou da personalidade jurídica das empresas envolvidas, a fim de tributá-las de forma mais onerosa.

Sopesando os argumentos expostos no acórdão recorrido, no voto-vencido e no voto-vencedor, entendo que o lançamento é improcedente, ante a ausência de comprovação inequívoca quanto à simulação do contrato de parceria firmado entre a empresa Diplomata Industrial e Comercial Ltda. e a pessoa jurídica Diplomata Agro Avícola Ltda.

Aliás, por concordar inteiramente com as colocações do Conselheiro Rogério de Lellis Pinto, adoto-as como razões de decidir.

Segundo penso, os elementos trazidos aos autos pela autoridade lançadora poderiam justificar a desclassificação da empresa Diplomata Agro Avícola Ltda. da condição de produtora rural pessoa jurídica, com a respectiva alteração do FPAS adotado, sujeitando-a, assim, à incidência de contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de salários.

No entanto, não comprovam que a mão-de-obra utilizada por ela pertence à empresa autuada.

As reclamatórias trabalhistas trazidas aos autos (fls. 927-986, Volume IV) também indicam a existência de fato e de direito da pessoa jurídica Diplomata Agro Avícola Ltda.

É de se destacar, ainda, de acordo com a planilha de fls. 764 (Volume III), que segundo a interessada foi elaborada pela fiscalização previdenciária para a NFLD n° 35.708.030-0, lavrada contra ela, que nas competências 05/2004, 06/2004 e 07/2004, portanto durante o período envolvido neste lançamento, a empresa Diplomata Industrial e Comercial Ltda. teve 1.309, 1.302 e 1.318 funcionários, respectivamente.

Conseqüentemente, ao menos para este período, não prospera a alegação da autoridade lançadora no sentido de que houve a “transferência” de funcionários para a Diplomata Agro Avícola Ltda. com o objetivo de reduzir a incidência de contribuições previdenciárias sobre a folha de salários, pois em 10/2001 a interessada tinha 762 empregados registrados, nos termos do relatório fiscal.

Outro aspecto que merece ser ressaltado está relacionado ao fato de que a empresa Diplomata Agro Avícola Ltda. teve como cliente durante o período autuado, além da Diplomata Industrial e Comercial Ltda., a pessoa jurídica Kaefer Avicultura Ltda., CNPJ n° 84.874.726/0001-43, estabelecida em Cascavel (PR), conforme indicam os documentos de fls. 764-926 (Volumes III e IV).

Sob minha ótica, os fatos em apreço, no mínimo, envolvem circunstâncias duvidosas, o que reclama a aplicação ao caso da regra do artigo 112, incisos I e II, do Código Tributário Nacional – CTN, segundo a qual:

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;

Por estes motivos, entendo que a decisão recorrida merece ser confirmada.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(Assinado digitalmente)

Gonçalo Bonet Allage

Voto Vencedor

Conselheiro Marcelo Oliveira, Designado

Com todo respeito ao trabalho do nobre Relator, divirjo de seu entendimento.

Na análise dos autos, verifica-se que a fiscalização enquadrou segurados empregados de pessoa jurídica diversa da recorrente como segurados empregados da recorrente.

Ressaltamos que o Fisco pode e deve desconsiderar pactos, quando verifique requisitos, características previstos na legislação.

Lei 8.212/1991:

Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas [alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11](#), bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas [alíneas d e e do parágrafo único do art. 11](#), cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente.

...

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal-DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

Decreto 3048/1999:

Art.229. O Instituto Nacional do Seguro Social é o órgão competente para:

...

§2ºSe o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no [inciso I do caput do art. 9º](#), deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado.

...

Art. 9º São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado:

a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural a empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;

Nota-se, assim - a partir da transcrição do dispositivo legal que autoriza o uso dessa competência (desconsideração do vínculo pactuado e enquadramento como segurado empregado) - que há a necessidade da fiscalização verificar condições para efetuar essa desconsideração.

Portanto, a fiscalização deve constatar a ocorrência das seguintes condições:

- a) O segurado deve ser pessoa física;
- b) A prestação de serviço deve ser de natureza não eventual;
- c) O segurado deve trabalhar para empregador (empresa urbana ou rural);
- d) O segurado deve prestar serviço sob dependência do empregador (subordinação);
- e) O segurado deve receber salário (remuneração) pelo serviço prestado.

Para maior clareza, analisaremos cada pressuposto.

a) Pessoa Física:

O contrato de trabalho é “*intuitu personae*” no que diz respeito ao empregado, isto é, levando em consideração a pessoa que é contratada como empregado, **a qual não pode fazer-se substituir por outra**. A prestação de serviço deve ser cumprida pelo próprio empregado, posto que é indelegável por tratar-se de obrigação de fazer. Caso o empregado se faça substituir por outra pessoa, **inexistirá o elemento pessoalidade**.

b) Prestação de Serviço de Natureza não eventual:

Entende-se por serviço prestado em caráter não eventual aquele relacionado direta ou indiretamente com as atividades normais da empresa.

Significa que só se considera empregado quando o serviço por ele prestado for de natureza permanente. A eventualidade não deve ser confundida com a frequência, com a jornada ou com o horário de trabalho. Diz respeito tão-somente à **natureza do serviço**. Por exemplo: um bombeiro hidráulico, contratado para realizar reparos na rede hidráulica de um banco, exerce uma atividade, realiza um serviço de natureza eventual em relação à atividade bancária, mesmo que compareça ao serviço pontualmente, no mesmo horário dos demais empregados, durante qualquer tempo de que necessite para terminar o seu trabalho.

Entretanto, um trabalhador daquele banco que exerça o cargo de auditor interno, mesmo que compareça ao serviço em dias alternados e não esteja sujeito ao horário e à frequência dos demais empregados executa serviço de natureza não eventual. Representa uma

necessidade ligada à atividade bancária. Ele realiza um trabalho relacionado com a atividade do banco.

c) Trabalhar para Empregador (Empresa):

Para a CLT, empregador e empresa são usados como sinônimos. A legislação previdenciária utiliza apenas a expressão "...presta serviço de natureza rural ou urbana à empresa...". Portanto, empresa é o empregador, pessoa física ou jurídica, que contrata, dirige e remunera o trabalho.

Outro ponto importante para a definição de empregador é que este assume o risco da atividade econômica.

d) Subordinação (Dependência) a Empregador:

A dependência a que a lei se refere não é econômica, embora ela se faça presente e até se presume na maioria dos contratos de trabalho. Mas essa dependência econômica não é pressuposto em todos os contratos. Há pessoas economicamente independentes que são empregadas.

Por outro lado, também não é a simples subordinação técnica, em que o tomador do serviço pode e exige que a sua execução **obedeça a determinados requisitos de ordem técnica**, mesmo porque em muitos casos ela nem poderia ocorrer. Um advogado que fosse empregado de pessoa leiga em direito, certamente não teria subordinação técnica.

Da mesma forma, o avicultor, obrigado na criação de aves, em decorrência de contrato de parceria, **a cumprir determinadas exigências técnicas** do parceiro abatedor, tais como, peso mínimo para abate, ração específica, instalações com características pré-estabelecidas, exclusividade de fornecimento etc, **terá caracterizado a subordinação técnica, mas não o vínculo empregatício.**

A dependência reconhecida pela lei e pela jurisprudência é a jurídica. Por força do contrato firmado com a empresa, o empregado se obriga **a cumprir suas determinações, isto é, em função do contrato de trabalho, onde está sujeito a receber ordens, em decorrência do poder de direção do empregador.**

A subordinação é o **estado de sujeição** em que se coloca o empregado em relação ao empregador, **aguardando ou executando suas ordens.**

A subordinação estabelecida na lei deve ser entendida como o direito do empregador de **dirigir e fiscalizar** a prestação do trabalho e dispor dos serviços contratados como melhor lhe aprouver. Com efeito, se o empregador dirige a prestação do trabalho e o empregado está íntima e pessoalmente ligado ao trabalho, esse estará sob a dependência daquele, a cujas ordens deve obedecer, como ao seu superior hierárquico. Assim, o direito do empregador de definir, no curso da relação contratual e nos limites do contrato, a modalidade de atuação concreta do trabalho (faça isto, não faça aquilo; suspenda tal serviço, inicie outro).

Segundo Délio Maranhão da subordinação resulta para o empregador o poder de:

- 1) Dirigir e comandar a execução da obrigação contratual pelo empregado;
- 2) Controlar o cumprimento dessa obrigação;
- 3) Aplicar penas disciplinares (advertência, suspensão, dispensa) quando o empregado não satisfaz devidamente, a prestação a que se obriga, ou se comporta de modo incompatível com a confiança que está na base do contrato.

A dependência é **pessoal**, isto é, não passa da pessoa do empregado, não atinge os seus familiares. O poder de mando não vai além do contrato de trabalho; tem limite no que se relaciona a trabalho e no tempo de vigência da relação de emprego.

A lei não exige que o trabalho seja executado no estabelecimento do empregador. Pode ser feito na residência do empregado, desde que exista a sujeição pessoal. Se o empregador determina o conteúdo de cada prestação de trabalho, pouco importa o lugar onde ele é realizado.

e) Receber Salário (Remuneração) pelo Serviço Prestado:

A CLT, em seu art. 3º, ao conceituar empregado, utiliza a expressão mediante salário; a legislação previdenciária utiliza a expressão remuneração.

Assim, podemos concluir que a relação de emprego é onerosa, isto é, o empregado tem o ônus físico de prestar serviço ou estar à disposição do empregador e este tem o ônus de remunerar o empregado, seja em espécie ou em utilidade.

Para o empregado que satisfaz o ônus do trabalho não é aceita a alegação do trabalho gratuito.

Após esclarecermos as condições, devemos verificar se a fiscalização demonstrou a ocorrência dessas condições, pois só assim existirá o fato gerador, como determina a legislação.

Decreto 3.048/1999:

Art.293. Constatada a ocorrência de infração a dispositivo deste Regulamento, será lavrado auto-de-infração com discriminação clara e precisa da infração e das circunstâncias em que foi praticada, contendo o dispositivo legal infringido, a penalidade aplicada e os critérios de gradação, e indicando local, dia e hora de sua lavratura, observadas as normas fixadas pelos órgãos competentes.

Na análise dos autos encontramos comprovação de todos os requisitos:

1. Os segurados são pessoas físicas;
2. A prestação de serviço é de natureza não eventual (ligada à atividade);

3. Os segurados trabalham para empregador (empresa urbana ou rural);
4. Os segurados prestam serviços sob dependência do empregador (subordinação);
5. Os segurados recebem salário (remuneração) pelo serviço prestado.

É de ressaltar, em síntese, a série de provas e indícios apontados pelo Fisco:

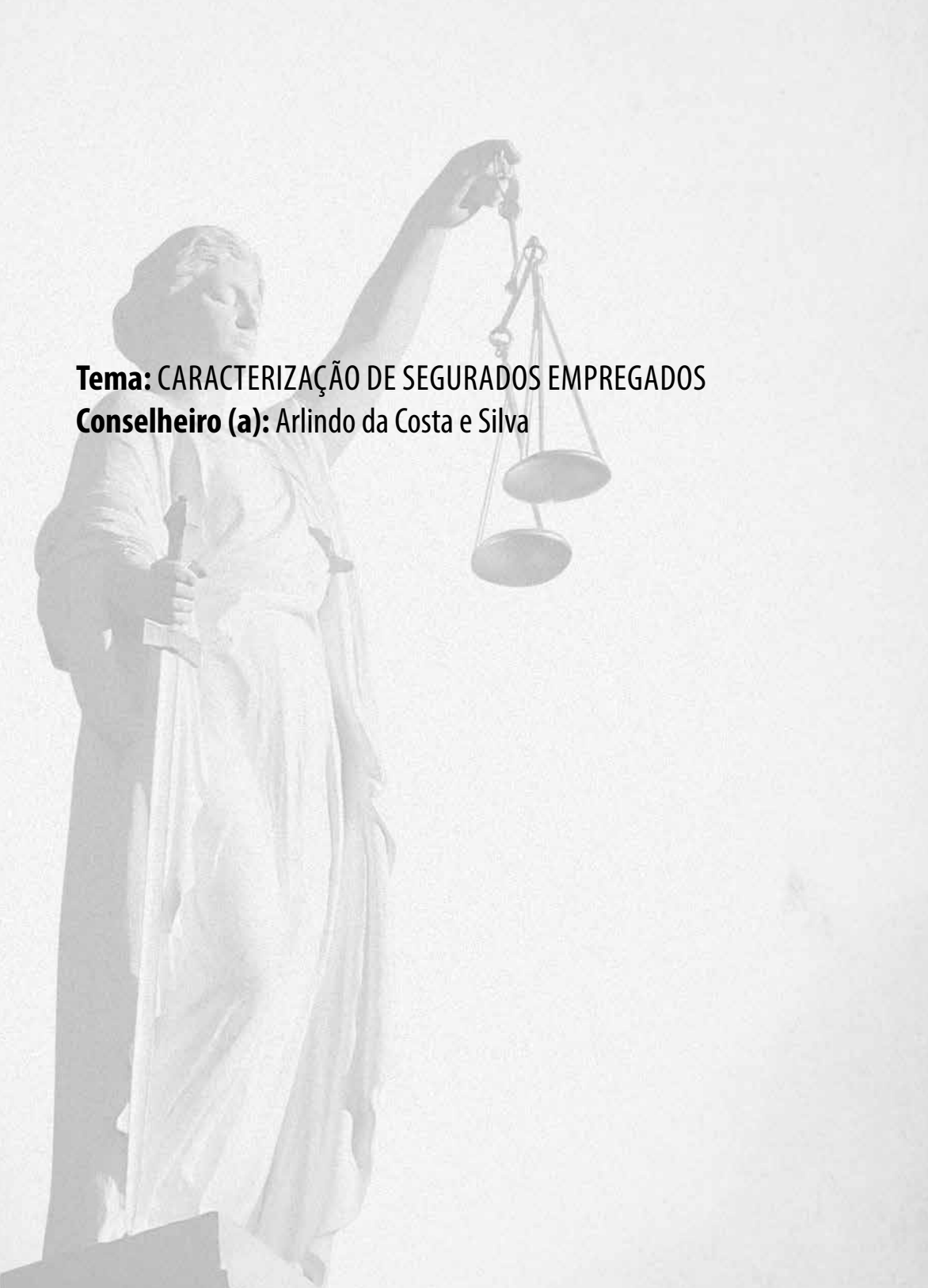
1. Transferência de segurados (dezenas) de uma empresa para outra;
2. Domicílios idênticos;
3. Segurados de empresa diversa exercendo funções ligadas aos fins da recorrente;
4. Documentação de segurados de empresa diversa sendo emitidos pela recorrente;
5. Idênticos responsáveis pelas empresas;
6. Uniformes idênticos para segurados;
7. Segurados da área de administração atuando nas duas empresas;
8. Por fim, destaca-se a aplicação de penalidade por parte da recorrente aos segurados de empresa diversa, conforme prova que consta dos autos.

Portanto, na análise dos fatos e provas descritos nos autos, resta claro, claríssimo, que os segurados que atuam em empresa diversa na verdade são segurados empregados da recorrente, pois estão provados todos os requisitos, características que conceituam esta relação.

Por todo exposto, dou provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, na forma do voto.

(Assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira



Tema: CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS
Conselheiro (a): Arlindo da Costa e Silva



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

Processo n° 12897.000203/2009-84
Recurso n° 002.340 Voluntário
Acórdão n° 2302-002.340 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de fevereiro de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÕES- PREVIDENCIÁRIAS - NFLD
Recorrente COOPERATIVA DE TRABALHO ESTRUTURAR
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2005

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. COMPETÊNCIA PRIVATIVA DO AUDITOR FISCAL.

Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições previdenciárias previstas na Lei nº 8.212/91, a fiscalização lavrará de ofício notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem.

COOPERATIVA DE TRABALHO. DESCONSIDERAÇÃO DA CONDIÇÃO DE SÓCIO COOPERADO. COMPETÊNCIA DO AUDITOR FISCAL DA RFB.

Compete ao Auditor Fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil, com fundamento no princípio da primazia da realidade sob a forma, a desconconsideração da condição de sócio cooperado sempre que restarem configurados entre este e a cooperativa de trabalho os elementos caracterizadores da condição de segurado empregado contidos no art. 12, I da Lei nº 8.212/91.

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. OFENSA AO PRINCÍPIO DA LIBERDADE DE TRABALHO OU PROFISSÃO. INOCORRÊNCIA.

A constituição do crédito tributário mediante a formalização do lançamento não representa ofensa ao princípio da liberdade de trabalho ou profissão, uma vez que todas as atividades laborais e econômicas sujeitam-se, de maneira isonômica, ao regime tributário que lhes é típico e próprio.

DEVIDO PROCESSO LEGAL. PAF. FORUM PRÓPRIO PARA O CONTRADITÓRIO E A AMPLA DEFESA.

O Processo Administrativo Fiscal configura-se como o forum processual próprio, único e adequado para que o sujeito passivo exerça, em sua plenitude, o seu constitucional direito ao contraditório e à ampla defesa em

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

Autenticado digitalmente em 15/03/2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA. Assinado digitalmente em 15/03/2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA. Assinado digitalmente em 19/03/2013 por LIEGE LACROIX THOMASI
 Impresso em 21/03/2013 por ANTONIA IRISMAR OLIVEIRA GUIMARAES - VERSO EM BRANCO

face da exigência fiscal que lhe for infligida, sendo de observância obrigatória o rito processual fixado no Decreto nº 70.235/72.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Liége Lacroix Thomasi – Presidente Substituta.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente Substituta de Turma), Manoel Coelho Arruda Junior (Vice-presidente de turma), Adriana Sato, André Luis Mársico Lombardi, Bianca Delgado Pinheiro e Arlindo da Costa e Silva.

Ausência Momentânea: Conselheiro Manoel Coelho Arruda Junior.

Relatório

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2005

Data da lavratura do AIOP: 31/03/2009.

Data da Ciência do AIOP: 06/04/2009.

Trata-se de crédito tributário lançado em desfavor da empresa em epígrafe, consistente em contribuições previdenciárias a cargo dos segurados e da empresa, destinadas ao custeio da Seguridade Social, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre as remunerações pagas, creditadas ou devidas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados que lhe prestaram serviços, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 38/50.

Informa a Autoridade Lançadora que, embora os atos constitutivos e demais documentos apresentados tratem a empresa como uma cooperativa de trabalho, esta é, na verdade, uma agência de mão de obra para diversos tomadores de serviços.

De acordo com a Autoridade Fiscal, apesar de os trabalhadores figurarem formalmente como cooperados, presentes estavam todos os requisitos caracterizadores da relação de segurado empregado, a saber, a pessoalidade, não eventualidade, subordinação e onerosidade.

Irresignada com o supracitado lançamento tributário, a notificada apresentou impugnação a fls. 150/175.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I/RJ lavrou decisão administrativa textualizada no Acórdão a fls. 1279/1288, julgando procedente o lançamento fiscal em debate e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 24 de maio de 2010, conforme Aviso de Recebimento – AR, a fl. 1293.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *in quo*, o ora recorrente interpôs recurso voluntário a fls. 1294/1319, respaldando sua contrariedade em argumentação desenvolvida nos seguintes termos:

- Que o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil não possui competência para declarar a existência de vínculo empregatício;
- Que não é plausível a ideia de que o vínculo empregatício, sob qualquer pretexto e ainda que de forma difusa, possa ser reconhecido na esfera administrativa, onde não é garantido à atuada o direito ao contraditório;
- Que não há, na relação existente entre a Cooperativa e os seus cooperados, a presença de todos os elementos caracterizadores da relação de emprego;
- Que houve ferimento ao princípio da liberdade de trabalho ou profissão;

Ao fim, requer o cancelamento do débito fiscal reclamado.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

Voto

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1.1. DA TEMPESTIVIDADE

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 24/05/2010. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 22 de junho do mesmo ano, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

2. DAS QUESTÕES PRELIMINARES

2.1. DA COMPETÊNCIA DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

Pondera o Recorrente que o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil não possui competência para declarar a existência de vínculo empregatício.

Nesse estreito particular, é perfeita a compreensão do Recorrente. De fato, não possui o auditor fiscal da RFB competência legal para estabelecer vínculo trabalhista formal entre empresa e trabalhadores.

Ocorre, todavia, que o caso ora em estudo não trata, de forma alguma, da caracterização de vínculo trabalhista entre o Recorrente e as pessoas físicas dos assim denominados “*sócios cooperados*”. Trata-se, outrossim, a todo saber, da caracterização da condição de segurado empregado, esta sim, contida no *portfolio* de competências da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Com efeito, muito embora semelhantes em alguns pequenos aspectos, as legislações trabalhista e previdenciária não se confundem. Tendo como assentada tal premissa, fácil é perceber que o segurado obrigatório do Regime Geral de Previdência Social - RGPS qualificado com “*segurado empregado*” não é aquele definido no art. 3º da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, mas, sim, a pessoa física especificamente conceituada para fins previdenciários no inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, em seguimentos rememorados a seguir para facilitar a compreensão da questão posta em debate.

Consolidação das Leis do Trabalho - CLT

Art. 3º Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário.

Parágrafo único. Não haverá distinções relativas à espécie de emprego e à condição de trabalhador, nem entre o trabalho intelectual, técnico e manual.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado:

a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;

b) aquele que, contratado por empresa de trabalho temporário, definida em legislação específica, presta serviço para atender a necessidade transitória de substituição de pessoal regular e permanente ou a acréscimo extraordinário de serviços de outras empresas;

c) o brasileiro ou estrangeiro domiciliado e contratado no Brasil para trabalhar como empregado em sucursal ou agência de empresa nacional no exterior;

d) aquele que presta serviço no Brasil a missão diplomática ou a repartição consular de carreira estrangeira e a órgãos a ela subordinados, ou a membros dessas missões e repartições, excluídos o não brasileiro sem residência permanente no Brasil

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

Autenticado digitalmente em 15/03/2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 15/03/2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 19/03/2013 por LIEGE LACROIX THOMASI
Impresso em 21/03/2013 por ANTONIA IRISMAR OLIVEIRA GUIMARAES - VERSO EM BRANCO

e o brasileiro amparado pela legislação previdenciária do país da respectiva missão diplomática ou repartição consular;

e) o brasileiro civil que trabalha para a União, no exterior, em organismos oficiais brasileiros ou internacionais dos quais o Brasil seja membro efetivo, ainda que lá domiciliado e contratado, salvo se segurado na forma da legislação vigente do país do domicílio;

f) o brasileiro ou estrangeiro domiciliado e contratado no Brasil para trabalhar como empregado em empresa domiciliada no exterior, cuja maioria do capital votante pertença a empresa brasileira de capital nacional;

g) o servidor público ocupante de cargo em comissão, sem vínculo efetivo com a União, Autarquias, inclusive em regime especial, e Fundações Públicas Federais; (Alínea acrescentada pela Lei nº 8.647, de 13.4.93)

i) o empregado de organismo oficial internacional ou estrangeiro em funcionamento no Brasil, salvo quando coberto por regime próprio de previdência social; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

j) o exercente de mandato eletivo federal, estadual ou municipal, desde que não vinculado a regime próprio de previdência social; (Incluído pela Lei nº 10.887, de 2004).

II - como empregado doméstico: aquele que presta serviço de natureza contínua a pessoa ou família, no âmbito residencial desta, em atividades sem fins lucrativos;

Olhando com os olhos de ver, avulta que os conceitos de “empregado” e “segurado empregado” presentes nas legislações trabalhista e previdenciária, respectivamente, são plenamente distintos. Esta qualifica como “segurado empregado” não somente os trabalhadores tipificados como “empregados” na CLT, mas, também, outras categorias de laboristas. De outro eito, determinadas categorias de trabalhadores tidas como “empregados” pela CLT podem não ser qualificadas como segurados empregados para os fins colimados pela lei de custeio da Seguridade Social.

Exemplo emblemático do que acabamos de expor é o caso dos empregados domésticos. Malgrado este trabalhador seja qualificado como *empregado* pela Consolidação Laboral, para a Seguridade Social, tal segurado não integra a categoria de “segurado empregado”, art. 12, I da Lei nº 8.212/91, mas, sim, a de “segurado empregado doméstico”, art. 12, II da Lei nº 8.212/91, uma classe absolutamente distinta da de “segurado empregado”, com regras de tributação distintas e completamente diversas daquelas aplicáveis aos “segurados empregados”.

Dessarte, mostra-se irrelevante para fins de custeio da seguridade social o conceito de “empregado” estampado na Consolidação das Leis do Trabalho. Prevalecerá, sempre, para tais fins, a conformação dos segurados obrigatórios abrangida nos incisos do art. 12 da Lei nº 8.212/91.

Portanto, para os fins do custeio da Seguridade Social, serão qualificados como segurados empregados, e nessa qualidade se subordinando empregador e segurados às normas encartadas na Lei nº 8.212/91, as pessoas físicas que prestarem serviços de natureza urbana ou rural à empresa, aqui incluídos os órgãos públicos por força do art. 15 da Lei nº 8.212/91, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração.

Não se deve olvidar que, tal qual no ramo do Direito do Trabalho, aplica-se igualmente no Direito Previdenciário o Princípio da Primazia da Realidade sobre a Forma, o qual propugna que, havendo divergência entre a realidade das condições ajustadas numa determinada relação jurídica e as verificadas em sua execução, prevalecerá a realidade dos fatos. Havendo discordância entre o que ocorre na prática e o que está expresso em assentamentos públicos, documentos ou acordos, prevalece a realidade dos fatos. O que conta não é a qualificação contratual, mas a natureza das funções exercidas em concreto.

No dizer de Américo Plá Rodrigues: *“em matéria de trabalho importa o que ocorre na prática, mais do que aquilo que as partes hajam pactuado de forma mais ou menos solene, ou expressa, ou aquilo que conste em documentos, formulários e instrumentos de controle. Ou seja, o princípio da primazia da realidade significa que, em caso de discordância entre o que ocorre na prática e o que emerge de documentos ou acordos, deve-se dar preferência ao primeiro, isto é, ao que sucede no terreno dos fatos”*.

Em trabalho primoroso, Mauricio Godinho Delgado leciona que *“No Direito do Trabalho deve-se pesquisar, preferentemente, a prática concreta efetivada ao longo da prestação de serviços, independentemente da vontade eventualmente manifestada pelas partes na respectiva relação jurídica. A prática habitual - na qualidade de uso - altera o contrato pactuado, gerando direitos e obrigações novos às partes contratantes, respeitada a fronteira da inalterabilidade contratual lesiva”* (DELGADO, Mauricio Godinho. *Curso de Direito do Trabalho*, 2ª ed. São Paulo: LTr, 2003, p.207).

No caso *sub examine*, o auditor fiscal acusou a presença ostensiva dos elementos caracterizadores da relação de segurado empregado (reitere-se, não a de vínculo empregatício, que é irrelevante ao caso), consubstanciados na prestação de serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob subordinação jurídica do contratado pessoa física ao contratante e mediante remuneração.

A não eventualidade encontra-se patente não somente no prolongado período em que os *“cooperados”* prestaram serviços aos contratantes da cooperativa, mas, sobretudo, pela espécie de serviços prestados, os quais são inerentes ao atuar típico das entidades tomadoras.

Cumpre alertar que a sindicância da não eventualidade se apura mais em razão da atividade realizada pelo tomador do serviço do que pelo prazo de vigência do contrato. Nessas circunstâncias, sendo o serviço contratado uma necessidade contínua da contratante, eis que inerente à sua atividade econômica, ou essencial ao desempenho satisfatório do objeto social da pessoa jurídica, caracterizada estará a não eventualidade do serviço, independentemente do prazo em que cada serviço seja contratado.

O trabalho eventual é o trabalho esporádico, acidental, de curta duração, numa situação casual a qual não abraça as atividades permanentes da empresa. Se a utilização da força de trabalho é necessária para o atendimento dos objetivos da empresa, não se pode falar em trabalho eventual. Nesse sentido, a lição do mestre Délio Maranhão: *“Desde que o*

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

Autenticado digitalmente em 15/03/2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 15/03/2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 19/03/2013 por LIEGE LACROIX THOMASI
Impresso em 21/03/2013 por ANTONIA IRISMAR OLIVEIRA GUIMARAES - VERSO EM BRANCO

serviço não excepcional ou transitório em relação à atividade do estabelecimento, não há que se falar em trabalho eventual.”(Instituições do Direito do Trabalho, Ed. Freitas Bastos, 6ª ed., vol. I, pag. 237).

No caso em debate, foram identificados trabalhadores contratados à cooperativa para exercer as funções de jornalista, operador de áudio, engenheiro, locutor, programador e sonoplasta; educadores, assistentes sociais e professores em estabelecimentos de ensino; instrutores, em escola fábrica, sociólogos, dentre outros, circunstâncias que denota a natureza não eventual dos serviços contratados.

Os trabalhadores considerados como segurados empregados pela Fiscalização inserem-se na dinâmica regular das tomadoras, que necessitam do trabalho por eles desempenhado para atender às múltiplas demandas inerentes aos seus respectivos objetivos sociais.

No que pertine à subordinação, esta tem que ser averiguada em seu aspecto jurídico, não apenas no hierárquico. O conceito geral de subordinação foi elaborado levando-se em consideração a evolução social do trabalho, com sua consequente democratização, passando da escravidão e da servidão para o trabalho contratado, segundo a vontade das partes.

Sob tal prisma, revela-se incontestado que a subordinação jurídica é intrínseca a toda a prestação remunerada de serviços por pessoa física, seja a empresas, seja a outras pessoas físicas.

A subordinação jurídica configura-se como o elemento da relação contratual na qual a pessoa física contratada sujeita o exercício de suas atividades laborais à vontade do contratante, em contrapartida à remuneração paga por este àquele. Irradia de maneira nítida da subordinação jurídica a identificação de quem manda e de quem obedece; de quem remunera e de quem é remunerado, de quem determina o que fazer, como, quando e quanto e de quem executa o serviço de acordo com o parametrizado.

Podemos identificar no conceito de subordinação jurídica duas vestes de uma mesma nudez: de um lado figura a faculdade do contratante de utilizar-se da força de trabalho do contratado pessoa física, como um dos fatores da produção, sempre no interesse do empreendimento cujos riscos assumiu, e do outro, a obrigação do empregado de sujeitar a execução do seu serviço à direção do empregador, no poder de ordenar o que fazer e como fazê-lo, dentro dos fins a que este se propõe a alcançar.

Para Gomes e Gottschalk (*in* Curso de direito do trabalho, Rio de Janeiro, Forense, 2005, pag. 134), *“todo contrato gera o que denomina de estado de subordinação do empregado, pois este deve sujeitar-se aos critérios diretivos do empregador, suas disposições quanto ao tempo, modo e lugar da prestação do trabalho, bem como aos métodos de execução e modalidade próprios da empresa, da indústria e do comércio”*.

À vista dos ensinamentos colhidos na melhor doutrina, vislumbra-se que a subordinação jurídica conforma-se como um estado de sujeição em que se coloca o trabalhador, por sua livre e espontânea vontade, diante do empregador, em virtude de um contrato de trabalho pelo qual ao contratante é dado o poder de dirigir a força de trabalho do empregado, seja manual ou intelectual, em troca de uma contraprestação remuneratória.

Dessarte, havendo prestação remunerada de serviços por pessoa física, por mais autonomia que tenha o contratado na condução do serviço a ser prestado, presente sempre estará, em menor ou maior grau, a subordinação jurídica do contratado ao contratante. Como exemplo meramente ilustrativo, mesmo a contratação de renomado profissional para a elaboração de um Parecer a respeito de matéria de sua notória especialidade, mesmo aqui presente estará a subordinação jurídica, eis que o aludido Parecer deverá atender os objetivos e interesses do contratante e ser elaborado no tempo e nas condições por este especificado, sob pena de não se consolidar o contrato laboral.

A subordinação se revela às escancaras nos termos de aceite constantes dos processos de admissão dos cooperados nos quais constava a obrigatoriedade de participar de reuniões convocadas pelo tomador e que a substituição e o desligamento dos profissionais cooperativados seriam feitos de acordo com os critérios do contratante. Houveram-se, também, por identificados "cooperados" exercendo as funções de coordenador ou supervisor.

Conforme citado pela Autoridade Lançadora, *“Isso torna evidente a subordinação dos “cooperados” que além de exercerem as funções para o tomador, participam de reuniões por ele convocadas, estando impedidos de atender a outros clientes. Além disso, o ‘desligamento a critério do contratante’ é típico de quem tem o poder de direção e o direito de aplicar penas disciplinares, no caso o empregador”*.

A pessoalidade é flagrante, pois a fiscalização apurou que em todos os contratos celebrados com os tomadores, a empresa não contratou o serviço e sim determinada pessoa para executar o serviço, a qual o fazia com exclusividade.

A fiscalização constatou que, sempre que um tomador necessitasse de uma pessoa para desempenhar uma de suas funções essenciais, recorria a Estruturar, que promovia compulsoriamente a adesão como “sócio cooperado” dessa pessoa indicada, a qual passava, a partir de então, a desempenhar a atividade para a qual se houve por recrutada. Sempre a mesma pessoa desempenhando uma única função para o mesmo tomador. *“guess that’s the name of the game” (Elton John/Bernie Taupin – Sweet painted lady)*

A remuneração foi apurada diretamente dos lançamentos registrados nas folhas de pagamento e nas GFIP apresentados à fiscalização.

Cumpra destacar como a questão da onerosidade se revela primordial para distinção entre segurados contribuintes individuais e segurados empregados e suas identificações. Os primeiros, em razão da eventualidade e quantificação dos serviços por ele prestados ao contratante, costuma auferir remuneração variada, dimensionada em função da tarefa executada ao tomador, nas condições de contorno delimitadas pelo tempo e espaço da execução. Nesse contexto, um pedreiro cobra um valor para a realização de uma obra, uma diarista cobra por dia trabalhado, um taxista cobra em função da quilometragem percorrida naquela corrida. Se o trabalho for executado em domingos ou feriados, ou tiver que ser realizado na madrugada, ou em regime de grave urgência e rapidez, os valores certamente serão diferenciados, etc.

Já o segurado empregado, de outro eito, em função da não eventualidade de seu labor, tem a sua remuneração estabelecida em contrato de trabalho, assinalada em sua Carteira Funcional, auferindo, em regra, sempre uma quantia fixa, nas mesmas datas e mediante depósito bancário, sabendo de antemão o quanto irá receber e quando, etc.

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

Autenticado digitalmente em 15/03/2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 15/03/2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 19/03/2013 por LIEGE LACROIX THOMASI
Impresso em 21/03/2013 por ANTONIA IRISMAR OLIVEIRA GUIMARAES - VERSO EM BRANCO

No caso em apreço a fiscalização apurou que os cooperados contratados pelos tomadores recebiam valores fixos, pelo exercício da mesma função para o mesmo tomador, com todos os requisitos de salário. Em alguns casos, cite-se, os pagamentos eram efetuados via fax, enviado pela contratante à Estruturar, onde constava o nome dos segurados, suas respectivas funções, a expressão salário, com variação em função da atividade exercida.

Cita a fiscalização que *“Esse procedimento, o mesmo valor pago mensalmente ao “cooperado” em todo o período fiscalizado, com o exercício da mesma função para um único tomador, foi constatado nas GFIP e folhas de todos os estabelecimentos tomadores, conforme GFIP em anexo”*.

Ante tal quadratura, a fiscalização constatou que a relação dos trabalhadores em foco com a cooperativa recorrente não se alinhava à condição de *“sócios cooperados”*, mas, sim, de segurados empregados da formalmente constituída *“cooperativa”*, a qual, na realidade dos fatos, atuava como verdadeira empresa cedente de mão de obra às demais empresas contratantes, circunstância que implica a submissão da notificada (na condição de empregador) e os ditos *“sócios cooperados”* (na qualidade de *segurados empregados*) às obrigações fixadas na Lei de Custeio da Seguridade Social.

Registre-se, por relevante, que o eventual lançamento das contribuições sociais ancoradas na caracterização da condição de segurado empregado, tendo por fundamento a primazia da realidade sobre a forma, não possui o condão de estabelecer qualquer vínculo empregatício entre os trabalhadores em destaque e a empresa. Tampouco detém o auditor fiscal notificante competência para tanto. A questão é meramente tributária não irradiando qualquer espécie de efeito sobre a esfera trabalhista da empresa notificada.

A fiscalização tão somente constatou a ocorrência de fatos geradores, em relação aos quais não houve o correto recolhimento das contribuições previdenciárias correspondentes, e, em conformidade com os ditames legais, no exercício da atividade plenamente vinculada que lhe é típica, procedeu ao lançamento das exações devidas pelo Sujeito Passivo, sem promover qualquer vínculo trabalhista entre os trabalhadores e o Recorrente.

Nas últimas duas décadas, passou-se a observar neste País uma tendência capitaneada por médias empresas de demitir seus segurados empregados conduzindo-os a falsas cooperativas de trabalho, criadas e constituídas com o específico fim de prover essas mesma empresas com os mesmos trabalhadores por ela demitidos, de maneira que a execução do serviço transcorria normalmente, sem solução de continuidade, permanecendo o trabalhador com as mesmas funções e responsabilidades, só que, agora, a descoberto dos direitos trabalhistas, sociais e previdenciárias de que antes dispunham, e a empresa emissora, livre dos encargos trabalhistas e previdenciários, sob o rótulo de *“planejamento tributário”*.

Característica típica de tais cooperativas é a ausência de objeto social específico em seus Atos Constitutivos, de maneira que lhe torna legítimo arrebancar como *“sócio cooperado”* todo e qualquer trabalhador, qualquer que seja a sua área de atuação no mercado de trabalho.

O jogo é cruel. Diante do excedente de mão de obra e o fantasma do desemprego, máxime quando o trabalhador já se encontra em idade avançada, este se vê

coagido a aceitar os termos da negociata, engolindo a rescisão de contrato com o antigo empregador, e assinando o termo de adesão à pseudo cooperativa, sob pena de se tornar mais um desempregado na sociedade.

O mesmo ocorre com os novos trabalhadores que, diante das exíguas e escassas oportunidades de emprego, veem-se compelidos a se sujeitar ao mesmo procedimento antes citado, para não engrossar as estatísticas do desemprego.

Nessa nova arquitetura, o ex empregado (e o novo trabalhador), ao ingressar como “*sócio cooperado*” na “*cooperativa de trabalho*”, deixa para o passado a condição de segurado empregado e passa a ser um mero prestador de serviços, na condição de “*sócio cooperado*” – segurado contribuinte individual, mas continua cumprindo horário, recebendo ordens e exercendo as mesmas atividades de antes, nas dependências do mesmo contratante.

Como consequência imediata dessa mudança de *status* (de segurado empregado para sócio cooperado prestador de serviços), o ex empregado perde os direitos trabalhistas e previdenciários assentados na CLT e na Lei nº 8.213/91, respectivamente, enquanto que a empresa contratante, por seu turno, além de poder contar com a prestação ininterrupta de serviços pelos 12 meses do ano – sócio cooperado não tem direito a férias -, se exclui dos encargos trabalhistas e previdenciários inerentes à relação de emprego e à condição de segurado empregado.

A fiscalização Trabalhista, em sua atividade de rotina, ao se deparar com semelhante burla à legislação do trabalho, tem a competência de promover *ex officio* a desconstituição da aludida irregularidade, com fulcro nos artigos 3º e 9º da CLT, restaurando-se o *statu quo ante*.

De forma semelhante, mas vindo de outra pipa, a fiscalização previdenciária, diante de situação concreta nas circunstâncias acima delimitadas, com esteio no princípio da Primazia da Realidade, identificando estarem presentes os elementos caracterizadores da condição de segurado empregado, impõe a incidência dos preceitos estatuídos na Lei nº 8.212/91 associados a tal condição, desconsiderando, para fins meramente tributários, o termo de adesão celebrado pela cooperativa e a pessoa física (o sócio cooperado), fazendo prevalecer, repise-se, para fins unicamente de incidência de contribuições previdenciárias, os efeitos da condição de segurado empregado verificada no caso concreto.

A atuação fiscal acima abordada encontra lastro jurídico nas disposições encaixadas no Parágrafo Único do art. 116 do Código Tributário Nacional, que confere à Autoridade Notificante a competência para desconsiderar os efeitos de atos e negócios jurídicos praticados com o fito de ocultar a ocorrência do fato gerador tributário.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; (grifos nossos)

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo

ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (grifos nossos)

O desvirtuamento dos direitos trabalhistas e previdenciários tratado nos parágrafos precedentes ganhou notoriedade na mídia com a celeuma que cercou a, assim denominada, Emenda 3, a qual, se aprovada, impediria a fiscalização do Trabalho de coibir situações fraudulentas desse jaez, na medida em que tal atribuição passaria a ser da competência exclusiva da Justiça do Trabalho, a qual, por seu turno, exige como condição *sine qua non* a provocação do prejudicado, diga-se, o trabalhador.

Nesse contexto, o ex empregado, agora sócio cooperado, dificilmente irá questionar semelhante transgressão nos Tribunais Trabalhistas, eis que, ao buscar o acessório, incorre no risco de perder o principal - o trabalho.

Encontram-se presentes, portanto, os elementos essenciais caracterizadores da condição de *segurado empregado* insculpidos no art. 12, I da Lei nº 8.212/91, fato que deságua, como consequência inafastável, na observância das normas de custeio inscritas no supracitado diploma legal. Nesse cenário, dúvidas não mais existem de que o Recorrente se utilizou de formas irregulares de contratação de profissionais, quiçá para esquivar-se dos rigores dos encargos tributários e trabalhistas.

Diante da plethora probatória acostada aos autos, firma-se a convicção de que os fatos trazidos pela fiscalização não deixaram dúvida quanto à real situação dos trabalhadores mencionados, os quais se ajustam *taylor made* na categoria de segurados empregados, visto que presentes todos os pressupostos elencados no inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212/91.

Não procede, igualmente, a alegação esposada pelo Recorrente de não ser *“plausível a ideia de que o vínculo empregatício, sob qualquer pretexto e ainda que de forma difusa, possa ser reconhecido na esfera administrativa, onde não é garantido à auçada o direito ao contraditório”*.

A uma, porque, conforme demonstrado, não se operou o estabelecimento de qualquer vínculo empregatício do *“sócio cooperado”* com a *“cooperativa”*, mas, tão somente, o reconhecimento da condição de *segurado empregado*, instituto de direito previdenciário, cuja competência para caracterização, com fulcro na primazia da realidade sob a forma, é do Auditor Fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

A dois, porque ao notificado é garantido o contraditório e a ampla defesa, nos termos assinalados no Decreto nº 70.235/72, mediante o oferecimento de impugnação ao lançamento e de recurso voluntário em face da decisão de 1ª Instância, recurso esse que ora nos debruçamos, tudo na forma do Devido Processo Legal.

Mostra-se carente de fundamento a cantilena exortada pela Autuada de que houve ferimento ao princípio da liberdade de trabalho ou profissão.

Nada mais infundado.

Em primeiro lugar, a liberdade de trabalho ou profissão não autoriza que se desvirtue o conceito institucional do cooperativismo e se utilize a forma legal de cooperativa como sucedâneo de empresa prestadora de serviços mediante cessão de mão de obra, para se subtrair das obrigações tributárias, previdenciárias e trabalhistas, bem como para despir os trabalhadores dos direitos sociais, trabalhistas e previdenciários conquistados a duras penas pela classe operária ao longo da história.

Em segundo lugar, o lançamento tributário não representa óbice à liberdade de trabalho ou profissão, uma vez que todas as atividades laborais e econômicas sujeitam-se, de maneira isonômica, ao regime tributário que lhes é peculiar.

O que não é permitido é que empresários inescrupulosos utilizem-se do tratamento tributário e trabalhista diferenciado dispensado às sociedades cooperativas, para na roupagem aparentes destas camuflar, de maneira ardilosa, empresas prestadoras de serviço, reduzindo dessarte seus encargos fiscais e sociais e assim oferecer no mercado serviços a preços mais baixos que as empresas prestadoras de serviço que atuam no mesmo ramo, aviltando dessa maneira a livre concorrência e a busca do pleno emprego, princípios constitucionais nos quais se funda a Ordem Econômica Brasileira.

Vencidas as preliminares, passamos à análise do mérito.

3. DO MÉRITO

Cumpra de plano assentar que não serão objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente impugnadas pelo Recorrente, as quais serão consideradas como verdadeiras, assim como as matérias já decididas pelo Órgão Julgador de 1ª Instância não expressamente contestadas pelo sujeito passivo em seu instrumento de Recurso Voluntário, as quais se presumirão como anuídas pela Parte.

Também não serão objeto de apreciação por esta Corte Administrativa as matérias substancialmente alheias ao vertente lançamento, eis que, em seu louvor, no processo de que ora se cuida, não se houve por instaurado qualquer litígio a ser dirimido por este Conselho.

3.1. DA COOPERATIVA

Alega o Recorrente inexistir relação de emprego entre a Cooperativa e os seus cooperados.

A prova dos autos, todavia, revela situação diversa.

A matéria condizente às cooperativas foi inicialmente regulamentada em 1932 pelo Decreto nº 22.239. Desde então, as cooperativas de trabalho são aceitas como um

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

Autenticado digitalmente em 15/03/2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 15/03/2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 19/03/2013 por LIEGE LACROIX THOMASI
Impresso em 21/03/2013 por ANTONIA IRISMAR OLIVEIRA GUIMARAES - VERSO EM BRANCO

tipo específico de cooperativa constituída por trabalhadores, normalmente de uma mesma profissão ou ofício que, dispensando a intermediação de um patrão ou empresário, se propõem a contratar obras, tarefas, trabalhos ou serviços, públicos ou particulares, coletivamente por todos ou por grupo de alguns.

A promulgação da Lei nº 8.949/94, que acrescentou o Parágrafo Único ao art. 442 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), para declarar a inexistência de vínculo empregatício entre as cooperativas e seus associados motivou a proliferação de cooperativas de trabalho, mudando o foco dessa espécie de entidade, que até então estava voltada apenas para a relação dela com o cooperado. A partir de então, a cooperativa passou a ter a real possibilidade de dirigir sua atuação para o mercado, pois se viu reduzido significativamente o risco de o cooperado ser considerado empregado da empresa contratante.

A referida Lei nº 8.949/94 tem sido objeto de intensa discussão doutrinária no âmbito do Direito do Trabalho, uma vez que um grande número de cooperativas de trabalho vem sendo criadas nos últimos anos, passando a disputar o mercado de serviços terceirizados com as tradicionais empresas de prestação de serviços.

A esse respeito já se pronunciou Sérgio Pinto Martins (*in A Terceirização e o Direito do Trabalho*, São Paulo, Ed. Atlas, 4ª ed., 2000, pag. 90)

“O parágrafo único do art. 442 da CLT abre, por conseguinte, a possibilidade de terceirização de serviços por intermédio de cooperativas, já que não se forma o vínculo de emprego entre estas e seus associados, qualquer que seja o ramo de atividade da sociedade cooperativa, nem entre os cooperados e os tomadores de serviços daquela, desde que atendidos os requisitos legais. O cooperativismo não deixa, porém, de ser uma forma de solucionar os problemas de produção em empresas que tenham por objetivo reduzir seus custos.

Trata-se de terceirização lícita, devidamente autorizada por lei, desde que observados seus requisitos.”

Nessa vertente, a primeira questão relevante ao exame da viabilidade de as cooperativas de trabalho participarem de terceirizações diz respeito aos requisitos legais para a constituição de entidades dessa natureza. Os arts. 3º e 4º da Lei nº 5.764/71 definem os traços caracterizadores dessa espécie de sociedade e estabelecem os requisitos para sua constituição.

Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971

Art. 3º Celebram contrato de sociedade cooperativa as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro.

Art. 4º As cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas a falência, constituídas para prestar serviços aos associados, distinguindo-se das demais sociedades pelas seguintes características:

I - adesão voluntária, com número ilimitado de associados, salvo impossibilidade técnica de prestação de serviços;

II - variabilidade do capital social representado por quotas-

III - limitação do número de quotas-partes do capital para cada associado, facultado, porém, o estabelecimento de critérios de proporcionalidade, se assim for mais adequado para o cumprimento dos objetivos sociais;

IV - inacessibilidade das quotas-partes do capital a terceiros, estranhos à sociedade;

V - singularidade de voto, podendo as cooperativas centrais, federações e confederações de cooperativas, com exceção das que exerçam atividade de crédito, optar pelo critério da proporcionalidade;

VI - Quórum para o funcionamento e deliberação da Assembleia Geral baseado no número de associados e não no capital;

VII - retorno das sobras líquidas do exercício, proporcionalmente às operações realizadas pelo associado, salvo deliberação em contrário da Assembleia Geral;

VIII - indivisibilidade dos fundos de Reserva e de Assistência Técnica Educacional e Social;

IX - neutralidade política e indiscriminação religiosa, racial e social;

X - prestação de assistência aos associados, e, quando previsto nos estatutos, aos empregados da cooperativa;

XI - área de admissão de associados limitada às possibilidades de reunião, controle, operações e prestação de serviços.

Dessai da Lei das Sociedades Cooperativas as marcantes diferenças entre as cooperativas e as sociedades mercantis típicas: a) aquelas são sociedades de pessoas e estas sociedades de capital; b) as cooperativas têm objetivo essencial a prestação de serviços aos cooperados ao passo que as sociedades mercantis visam o lucro; c) o cooperativado é o próprio dono, havendo uma relação interna não mercantil, diferentemente das sociedades mercantis, nas quais o usuário é estranho ao dono, há uma relação comercial de consumo; d) Nas cooperativas, a adesão dos cooperados tem caráter voluntário, sem restrição de número, já nas sociedades mercantis, os trabalhadores são contratados em razão da necessidade dos compromissos da empresa; e) na cooperativa, o controle é democrático, cabendo um voto para cada cooperado, enquanto nas mercantis a força do voto é ditada pelo número de quotas; f) nas cooperativas, as quotas partes são intransferíveis a não associados, enquanto que nas sociedades mercantis a transferência de ações é livre; g) nas cooperativas, os excedentes são retornados na proporção das operações dos cooperativados, enquanto que nas sociedades mercantis o lucro é vertido aos sócios na proporção de suas quotas parte.

A cooperativa é, portanto, uma sociedade de pessoas, e não de capital. O caráter voluntário da adesão dos cooperados, sem restrição de número, a limitação do número de quotas parte para cada associado e a indisponibilidade das mesmas para terceiros, bem como a singularidade do voto, constituem fatores essenciais à despersonalização da cooperativa, cujo caráter seria desfigurado se um ou poucos indivíduos detivessem seu controle de fato.

É importante que se dê o devido destaque à distinção entre cooperativas e empresas, uma vez que boa parte das críticas às cooperativas de trabalho e à participação destas no mercado de terceirização de serviços tem por foco as “cooperativas de fachada”, ou seja, aquelas cooperativas forjadas por alguns indivíduos com o único objetivo de fugir às obrigações legais incidentes sobre a atividade empresarial, mormente as de natureza trabalhista e tributária. Tais empresas travestidas de cooperativas configuram flagrante desvio do

Doc. [verdadeiro cooperativismo](https://www.ccf.org.br/verdocumento).ne MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 15/03/2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 15/03/2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 19/03/2013 por LIEGE LACROIX THOMASI
Impresso em 21/03/2013 por ANTONIA IRISMAR OLIVEIRA GUIMARAES - VERSO EM BRANCO

Processo nº 12897.000203/2009-84
Acórdão nº 2302-002.340

S2-C3T2
Fl. 1.332

Deflui de todo esse complexo de atributos que, na prestação de serviços a terceiros, no caso das sociedades mercantis, quem presta o serviço é a própria pessoa jurídica, enquanto que, no caso das cooperativas, quem presta serviços são os próprios cooperados em si considerados, através da cooperativa, uma vez que esta, nos termos do art. 4º da Lei nº 5.764/71, é constituída para prestar serviços aos associados e não a outras empresas.

Registre-se, por relevante, que cooperativa legítima os cooperados não são empregados da cooperativa. Eles são a própria razão de ser da cooperativa. Eles se reúnem em cooperativa para que esta organização lhes preste um serviço visando ao aprimoramento e desenvolvimento de sua atividade econômica.

Note-se que, nos termos da lei, a cooperativa é constituída sem o objetivo de lucro, o que não impede que o cooperado, no desempenho da atividade empresarial que lhe é típica, alavanque os seus lucros, graças ao apoio da cooperativa.

Nesse particular, a redação do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91 não merece reparos:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

(...)

IV - quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho. (Incluído pela Lei nº 9.876/99).

Tais ilações não se conflitam com o escólio de Renato Lopes Becho (*in A participação de cooperativas nas licitações da administração pública. Revista de Direito Administrativo*, nº 224, abr./jun. 2001, pag. 67):

“Não preservando as distinções que possui com as demais sociedades jurídicas, não pode ser partícipe desse sistema próprio e deixa de ser cooperativa. Passa a ser uma falsa cooperativa, praticando o injusto, o injurídico e o ilegal. Utiliza-se de prerrogativas que não possui, abusa do corpo social que lhe apoia, beneficia-se indevidamente de qualidades que não possui, trazendo para si vantagens imerecidas. Cresce como erva daninha, empobrece o jardim e deve ser combatida como praga”.

Não são raros os casos de falsas cooperativas, que se utilizam dessa forma de associação para se beneficiarem do tratamento diferenciado a elas dispensado, como, a título exemplificativo, a inexistência de vínculo empregatício entre a cooperativa e seus associados. Além do problema das falsas cooperativas, outro argumento utilizado para questionar a participação de cooperativas de trabalho na terceirização de serviços é a constatação de que tal atividade não pode ser caracterizada como ato cooperativo e seria, então, sua prática vedada às cooperativas.

Com efeito, o art. 79 da própria Lei nº 5.764/71, conceitua o ato cooperativo nos seguintes termos:

Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971

Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estas e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.

Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria."

Art. 86. As cooperativas poderão fornecer bens e serviços a não associados, desde que tal faculdade atenda aos objetivos sociais e estejam de conformidade com a presente lei.

Parágrafo único. No caso das cooperativas de crédito e das seções de crédito das cooperativas agrícolas mistas, o disposto neste artigo só se aplicará com base em regras a serem estabelecidas pelo órgão normativo.

Art. 87. Os resultados das operações das cooperativas com não associados, mencionados nos artigos 85 e 86, serão levados à conta do "Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social" e serão contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos.

Art. 111. Serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88 desta Lei.

Como visto, malgrado a prestação de serviços a terceiros não possa ser caracterizada como ato cooperativo, isto não a torna ilegal, uma vez que a própria lei tratou de admitir a prática dessa sorte de atos não cooperativos, desde que pertinentes aos objetivos sociais da cooperativa e em conformidade com a lei, distinguindo-os todavia para fins de tributação.

Assim, se uma cooperativa presta serviços a terceiros, estará realizando ato não-cooperativo não abraçado pelo art. 79 da lei de regência, devendo os resultados de tais operações ser levados à conta do "Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social", onde serão contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos, por força do art. 87 do Diploma Legal em realce.

Em nosso cotidiano, figura com extrema frequência a oferta de mão-de-obra por cooperativas de trabalho, cuja finalidade é justamente o recrutamento e colocação no mercado de trabalhadores, a preços mais vantajosos do que a contratação direta pela tomadora do serviço ou através de uma locadora de serviços comum. Esse adicional competitivo decorre das vantagens fiscais de que desfrutam as cooperativas, bem como do fato de não possuírem empregados, mas apenas sócios ou cooperados, que não fazem jus aos encargos usualmente devidos a funcionários.

O que ocorre, na verdade, é uma locação disfarçada de mão-de-obra. Os sócios ou cooperados são, em realidade, meros empregados agenciados para trabalho que se

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

Autenticado digitalmente em 15/03/2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 15/03/2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 19/03/2013 por LIEGE LACROIX THOMASI
Impresso em 21/03/2013 por ANTONIA IRISMAR OLIVEIRA GUIMARAES - VERSO EM BRANCO

16

sujeitam ao preenchimento de um termo de adesão, como condição *sine qua non* para ocupar um lugar no mercado de trabalho, vertendo à cooperativa uma taxa de administração pela suposta intermediação, que na verdade é o lucro auferido pelo dono da empresa. Os cooperados-sócios trabalham sem quaisquer direitos, seja frente à cooperativa (da qual formalmente são sócios), seja perante a tomadora dos serviços (que mantém contrato com a cooperativa).

Sofrem calados, pois a denúncia de tal ilegalidade aos órgãos de fiscalização representaria a perda do posto de trabalho. Ou seja. O remédio se torna mais danoso que a doença. Então, vivamos doentes.

O que se observa nas cooperativas de trabalhos desse jaez é que os seus associados não são movidos pela *afectio societatis*, mas sim pela necessidade de trabalho e ausência de opção, uma vez que foram suprimidos os empregos e as cooperativas passaram a ser um sistema de trabalho imposto pelas empresas prestadoras de serviço. No seio da realidade, seus associados configuram-se como autênticos empregados, pois prestam serviços de maneira não eventual, de forma juridicamente subordinada, sujeitos a ordens da “*direção*” da diretoria, cumprindo horário fixado pelo tomador, com remuneração muitas vezes fixa, e com estrita pessoalidade, uma vez que foram arrematados e contratados para tal fim.

O desvirtuamento das sociedades cooperativas despertou a atenção de juristas, da Justiça do Trabalho bem como da Secretaria da Receita Federal do Brasil, que vêm se posicionando contrários à utilização indevida do sistema de cooperativas para locação de mão-de-obra. Em vários casos, a Justiça tem reconhecido o vínculo empregatício entre o trabalhador e a cooperativa, e a responsabilidade subsidiária do tomador de serviços pelos direitos trabalhistas, caso a cooperativa não os pague.

Atento à situação, a Secretaria da Receita Federal do Brasil também intensificou a fiscalização no tocante ao emprego de cooperativas “*de fachada*” ocultando verdadeira empresa prestadoras de serviço, até por cessão de mão de obra, uma vez que um dos principais motivadores de tal camuflagem é a elisão das obrigações tributárias, trabalhista e previdenciárias.

No caso ora em despacho, a fiscalização constatou, a partir do exame de reclamatórias trabalhistas, que muitos reclamantes eram antigos funcionários dos tomadores de serviços que, na necessidade de continuarem a laborar, faziam sua adesão à cooperativa para continuarem a exercer a mesma função.

Houve-se por constatado, igualmente, que os cooperados aderiam à cooperativa no exato momento em que o tomador necessitasse dos seus serviços, recebendo mensalmente a mesma remuneração que antes recebia do antigo empregador, estabelecida em função do mesmo número de horas trabalhadas, e trabalhando somente para essa mesma empresa, agora na qualidade de tomadora de serviços da “*cooperativa*”.

Restou apurado que os “*sócios cooperados*” trabalhavam sempre para o mesmo tomador, em horário preestabelecido e sob remuneração fixa.

A fiscalização verificou que a cooperativa não era constituída por um grupo previamente constituído por trabalhadores autônomos reunidos em torno de uma cooperativa, aonde o tomador viria buscar um deles para cobrir a sua necessidade de mão de obra. Era a necessidade do tomador que surgia primeiro, provocando a imediata o recrutamento do trabalhador no mercado de trabalho e sua contratação mediante assinatura de termo de adesão à

cooperativa, a qual cedia a mão de obra desse trabalhador ao tomador necessitado, somente após a adesão do obreiro como cooperado.

Ou seja: O cliente escolhe um profissional no mercado (ou demite um empregado do seu quadro) e o encaminha à cooperativa. Esta impõe a filiação obrigatória à entidade na qualidade de sócio cooperado, define qual será o salário desse trabalhador, e, só então, o encaminha à empresa contratante.

Registre-se que a lei nº 5.764/71 não autoriza a criação de cooperativas que tenham por objeto o fornecimento de mão-de-obra a terceiros, destinada ao atendimento de serviços habituais do empreendimento contratante, seja urbano ou rural, mesmo porque se contivesse tal previsão, estaria ela não recepcionada pela Carta de 88, que elenca dentre os seus princípios programáticos a busca do pleno emprego e a redução das desigualdades regionais e sociais tendo assegurado a todos os brasileiros e aos estrangeiros residentes no País.

Por outro viés, conforme já salientado, a prestação de serviços a terceiros não se inclui dentre os atos cooperativos, na dicção do art. 79 da lei de regência.

O que salta aos olhos é que o trabalhador, para obter a vaga em aberto, era obrigado a formalizar o termo de filiação à cooperativa, sob pena de permanecer desempregado caso assim não procedesse. Como se sabe, a vontade do indivíduo no aspecto ora analisado sempre se curvará diante das necessidades da vida.

A carta de 88 garante o direito do indivíduo de não ser compelido a se associar ou de permanecer associado, qualquer que seja a forma de constrangimento. Dessarte, qualquer conduta que restrinja a liberdade de acesso a emprego, coagindo o trabalhador, de forma direta ou indireta, a se associar para obter trabalho, já nasce sob o estigma da ilegalidade, eis que não se coaduna com a norma fundamental insculpida no artigo 5º inciso XX da Constituição Federal.

Registre-se que a fiscalização apurou que nos Termos de aceite constantes dos processos de admissão dos cooperados constava a obrigatoriedade de participar de reuniões convocadas pelo tomador e que a substituição e o desligamento dos profissionais cooperativados seriam feitos de acordo com os critérios do contratante.

Sem propósito, portanto, o argumento recursal de que “... *todos os cooperados ao aderir à Cooperativa Estruturar, o fizeram cientes e certos de sua decisão de se associar, integralizando suas quotas partes, conforme determinação dos arts. 25 e 27 da lei 5.76/71. Realizaram, portanto, seu pedido de admissão sem vício de consentimento e de vontade, no pleno exercício de sua capacidade civil de se responsabilizar frente a outras pessoas, praticando todos os atos que demonstravam o animus de dono da cooperativa*”.

A improcedência da alegação de defesa desfiada no parágrafo precedente é corroborada pelo fato de diversos “*cooperados*” haverem ingressado na justiça do Trabalho pleiteando seus direitos trabalhistas na qualidade de empregados.

Quanto à especialização, este foi o requisito que sofreu a mais flagrante violação. Como é cediço, as cooperativas de trabalho são formadas por trabalhadores autônomos (segurados contribuintes individuais), operadores de uma mesma profissão ou ofício ou de ofícios correlatos de uma mesma classe, que se reúnem em cooperativa para que esta, na organização por eles arquitetada, lhes prestem os serviços necessários para alavancar suas atividades, ou ainda, na qualidade de associados individualmente considerados, prestem serviços a terceiros por intermédio da entidade.

A fiscalização constatou, todavia, que os "cooperados" da Estruturar são professores, jornalistas, operadores de áudio, digitadores, engenheiros de rádio, locutores, assistentes de produção, programadores e sonoplastas, Instrutor de oficinas, instrutor de carpintaria, inspetor de turmas, etc.

Houveram-se por identificados, ainda, "cooperados" trabalhando como estatísticos, sociólogos, monitores de atendimento, educadores, assistentes sociais e várias outras funções, ou seja, cooperados exercendo todas as funções necessárias ao funcionamento regular da mais diversa sorte de tomadores.

Nunca é demais, nessas situações, trazer a lume o Enunciado 331 do TST:

Enunciado 331/TST

Contrato de prestação de serviços. Legalidade

I - A contratação de trabalhadores por empresa interposta é ilegal, formando-se o vínculo diretamente com o tomador dos serviços, salvo no caso de trabalho temporário. (Lei nº 6.019, de 03.01.1974)

II - A contratação irregular de trabalhador, mediante empresa interposta, não gera vínculo de emprego com os órgãos da administração pública direta, indireta ou fundacional. (art. 37, II, da CF/1988)

III - Não forma vínculo de emprego com o tomador a contratação de serviços de vigilância (Lei nº 7.102, de 20.06.1983) e de conservação e limpeza, bem como a de serviços especializados ligados à atividade-meio do tomador, desde que inexistente a pessoalidade e a subordinação direta.

IV - O inadimplemento das obrigações trabalhistas, por parte do empregador, implica a responsabilidade subsidiária do tomador dos serviços, quanto àquelas obrigações, inclusive quanto aos órgãos da administração direta, das autarquias, das fundações públicas, das empresas públicas e das sociedades de economia mista, desde que hajam participado da relação processual e constem também do título executivo judicial. (art.71 da Lei nº 8.666, de 21.06.1993)

Registre-se que, nos termos do art. 86 da lei nº 5.764/71 as cooperativas podem fornecer bens e serviços a não associados, desde que tal faculdade atenda aos objetivos sociais da cooperativa e estejam de conformidade com a lei em tela.

Compulsando o estatuto social, entretanto, verificamos que a cooperativa não possui objeto social definido. Ela faz barba, cabelo e bigode, indo do útil ao fútil, do alfinete ao foguete, o que demonstra que os associados são arregimentados no único interesse dos tomadores e dos "donos" da cooperativa, não da auto determinação dos cooperados.

Deflui de tais constatações que a cooperativa em debate é um remedo de empresa prestadora de serviços, que se utiliza da camuflagem de cooperativa para escapar das obrigações trabalhistas, tributárias e previdenciárias.

Adite-se que o art. 111 da Lei nº 5.764/71 considera como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas na prestação de serviços a terceiros.

Coincidentemente, “por um erro no preenchimento da DIPJ”, nas palavras do responsável pelo setor de contabilidade da cooperativa, na DIPJ de 2005, exercício 2004, foi lançada como remuneração a empregados a importância de R\$ 9.423.978,62, enquanto as GFIP totalizavam, para o mesmo exercício, a importância de R\$ 35.422,99. Um erro de 26.604,13 %. Isso é que é!

Ausente ainda na “cooperativa” em questão o princípio da Gestão democrática na forma de atuação da Estruturar, uma vez que a grande maioria dos “cooperados” nunca participou de uma assembleia ou de qualquer reunião para tomada de decisões.

Não procede a alegação da Recorrente de que “ao concluir que maior parte dos associados não participava das assembleias ou não tinha poder de decisão, sem ouvir a estes, ou com base nas atas, além de ser conclusão de todo equivocada, demonstra o total desconhecimento por parte do Senhor Fiscal da Legislação Cooperativista, visto que o estatuto prevê, dado o número de associados e a distância entre a sede e sua filial em São Paulo, trabalha com sistema de eleição por delegação, conforme autorizado pela Lei”.

Ao que tudo indica, quem parece desconhecer a lei é o próprio Recorrente, uma vez que a Lei nº 5.764/71 exige área de admissão de associados limitada às possibilidades de reunião, controle, operações e prestação de serviços e que a representação por delegação somente é permitida nas Assembleias Gerais das cooperativas centrais, federações e confederações de cooperativas, mas, não, nas cooperativas singulares, como é o caso do Recorrente, onde a delegação apenas mostra-se cabível naquelas com mais de 3000 associados, o que não é o caso.

Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971

Art. 4º As cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas a falência, constituídas para prestar serviços aos associados, distinguindo-se das demais sociedades pelas seguintes características:

(...)

XI - área de admissão de associados limitada às possibilidades de reunião, controle, operações e prestação de serviços.

Art. 41. Nas Assembleias Gerais das cooperativas centrais, federações e confederações de cooperativas, a representação será feita por delegados indicados na forma dos seus estatutos e credenciados pela diretoria das respectivas filiais.

Parágrafo único. Os grupos de associados Individuais das cooperativas centrais e federações de cooperativas serão representados por 1 (um) delegado, escolhido entre seus membros e credenciado pela respectiva administração.

Art. 42. Nas cooperativas singulares, cada associado presente ou representado não terá direito a mais de 1 (um) voto, qualquer que seja o número de suas quotas-partes.

§1º Nas Assembleias Gerais das cooperativas singulares cujos associados se distribuam por área distante a mais de 50 km (cinquenta quilômetros) da sede, ou no caso de doença comprovada, será permitida a representação por meio de mandatário que tenha a qualidade de associado no gozo de seus direitos sociais e não exerça cargo eletivo na sociedade, vedado

a cada mandatário dispor de mais de 3 (três) votos, compreendido o seu.

§2º Nas cooperativas singulares, cujo número de associados for superior a 1.000 (mil), poderá o mandatário que preencher as condições do parágrafo anterior representar até o máximo de 4 (quatro) associados, de conformidade com o critério que, em função da densidade do quadro associativo, for estabelecido no estatuto.

§3º Quando o número de associados nas cooperativas singulares exceder a 3.000 (três mil), pode o estatuto estabelecer que os mesmos sejam representados nas Assembleias Gerais por delegados que se revistam com as condições exigidas para o mandatário a que se refere o § 1º. O estatuto determinará o número de delegados, a época e a forma de sua escolha por grupos seccionais de associados de igual número e o tempo de duração da delegação.

§4º O delegado disporá de tantos votos quantos forem os associados componentes do grupo seccional que o elegeu.

§5º Aos associados localizados em áreas afastadas, os quais, por insuficiência de número, não puderam ser organizados em grupo seccional próprio, é facultado comparecer pessoalmente às Assembleias para exercer o seu direito de voto.

§6º Os associados, integrantes de grupos seccionais, que não sejam delegados, poderão comparecer às Assembleias Gerais, privados, contudo, de voz e voto.

§7º As Assembleias Gerais compostas por delegados decidem sobre todas as matérias que, nos termos da lei ou dos estatutos, constituem objeto de decisão da assembleia geral dos associados.

A fiscalização apurou presença ostensiva de todos os elementos caracterizadores da relação de segurados empregados, conforme delineado no item 2.1. supra.

Apurou ainda a autoridade fiscal a existência de cooperados prestando serviços à própria Cooperativa Estruturar. Ora, ora. Afinal de contas... é a cooperativa que presta serviços aos cooperados ou são os cooperados que prestam serviços à cooperativa?

No caso, foram identificados diversos "sócios cooperados" prestando serviços exclusivamente à própria Estruturar, e somente a Estruturar, com a indicação do nome Cooperativa de Trabalho Estruturar no campo "tomador" das GFIP e a colocação do CNPJ 02.533.310/0001-05 no campo correspondente.

Diante de toda a pletera probatória ora revisitada, procedeu a fiscalização a descaracterização da aparente condição de sócios cooperados para fazer emergir, com fulcro no princípio da primazia da realidade sob a forma, a subjacente e real condição de segurados empregados dos trabalhadores filiados à cooperativa ora recorrente.

Ao nosso sentir, procedeu com acerto a fiscalização, eis que as provas dos autos demonstraram não passar a cooperativa em realce de uma camuflada empresa prestadora de serviços, inexistindo arestas a serem aparadas no lançamento que se opera.

Mostra-se auspicioso enaltecer que a busca do pleno emprego e o direito à liberdade de não se associar restariam seriamente comprometidos, para não dizer extintos, caso houvesse permissibilidade legal para a formação de cooperativas de trabalho com a finalidade de fornecer mão-de-obra destinada ao atendimento de atividades não eventuais do empreendimento rural ou urbano, pois bastaria ao empreendedor optar pela terceirização de toda a mão-de-obra necessária à consecução de seus fins sociais, através de cooperativas, para compelir os trabalhadores a se associarem e manterem-se associados, jogando assim a derradeira pá de cal nos direitos sociais encartados na Lei Suprema e nas demais leis que regem as relações de trabalho e os direitos previdenciários e trabalhistas.

Revela-se improcedente, portanto, a alegação da empresa de que *“a análise quanto à existência (ou não) de vínculo de emprego deve ser feita de forma individualizada, sendo absolutamente ilegal e arbitrária a atuação da Delegacia da Receita Federal ao, genericamente, reconhecer o vínculo empregatício de todos os cooperativados a deriva destes [...]”*.

Isso porque a fiscalização não procedeu à descaracterização de segurados contribuintes individuais, propriamente dita, mas, sim, a própria descaracterização da cooperativa, no que se refere à filiação dos seus ditos *“sócios cooperados”* eis que em desacordo com a lei que rege a matéria.

Consigne-se que o próprio Recorrente reconheceu a existência das irregularidades apontadas pela fiscalização, chegando, inclusive a incluir dentre os pedidos do recurso a limitação de recolhimento exclusivamente às irregularidades detectadas pela fiscalização, pedido esse que não merece deferimento, na forma pretendida pelo Interessado, uma vez que as irregularidades detectadas pela auditoria fiscal deságuam, justamente, na descaracterização, para fins exclusivamente tributários, da condição de *“sócio cooperado”* contido nos termos de adesão firmados, de maneira dissimulada, pela entidade em foco com a totalidade dos trabalhadores arrematados, uma vez que representavam verdadeira contratação de mão de obra para a execução de serviços nas empresas contratantes da Recorrente.

4. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva

DF CARF MF

Processo nº 12897.000203/2009-84
Acórdão n.º **2302-002.340**

Fl. 1347

S2-C3T2
Fl. 1.336

CÓPIA



Tema: AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO

Conselheiro (a): Arlindo da Costa e Silva



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

Processo n° 10783.721963/2011-03
Recurso n° 002.259 Voluntário
Acórdão n° **2302-002.259 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 22 de janeiro de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÕES- PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente CAPIXABA VIGILANCIA E SEGURANÇA LTDA - ME
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2009

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO VOLUNTÁRIO. IMPUGNAÇÃO INOVADORA. PRECLUSÃO.

No Processo Administrativo Fiscal, dada à observância aos princípios processuais da impugnação específica e da preclusão, todas as alegações de defesa devem ser concentradas na impugnação, não podendo o órgão *ad quem* se pronunciar sobre matéria antes não questionada, sob pena de supressão de instância e violação ao devido processo legal.

CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. EXERCÍCIO DO CONTRÁDITÓRIO E DA AMPLA DEFESA.

O Processo Administrativo Fiscal constitui-se no instrumento processual próprio e adequado para que o sujeito passivo exerça, administrativamente, em sua plenitude, o seu constitucional direito ao contraditório e à ampla defesa em face da exigência fiscal infligida pela fiscalização, sendo de observância obrigatória o rito processual fixado no Decreto nº 70.235/72.

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. RELATÓRIO FISCAL. INEXISTÊNCIA.

Não incorre em nulidade, tampouco em cerceamento do direito de defesa, o lançamento tributário cujos relatórios típicos, incluindo o Relatório Fiscal e seus anexos, descreverem de forma clara, discriminada e detalhada a natureza e origem de todos os fatos geradores lançados, suas bases de cálculo, alíquotas aplicadas, montantes devidos, as deduções e créditos considerados em favor do contribuinte, assim como, os motivos ensejadores da autuação e os fundamentos legais que lhe dão amparo jurídico, permitindo dessarte a perfeita identificação dos tributos lançados na notificação fiscal, favorecendo, assim, o contraditório e a ampla defesa do sujeito passivo.

ALIMENTAÇÃO. PARCELA FORNECIDA NA FORMA DE VALE/CARTÕES ALIMENTAÇÃO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Os valores despendidos pelo empregador na forma de vale/cartões alimentação fornecidos ao trabalhador integram o conceito de remuneração, na forma de benefícios, compondo assim o Salário de Contribuição dos segurados favorecidos para os específicos fins de incidência de contribuições previdenciárias, eis que não encampadas expressamente nas hipóteses de não incidência tributária elencadas *numerus clausus* no §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE PELO DESCUMPRIMENTO. PRINCÍPIO *TEMPUS REGIT ACTUM*.

As multas decorrentes do descumprimento de obrigação tributária principal foram alteradas pela Medida Provisória nº 449/2008, a qual deu nova redação ao art. 35 e fez acrescentar o art. 35-A à Lei nº 8.212/91.

Na hipótese de lançamento de ofício, por representar a novel legislação encartada no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, inserida pela MP nº 449/2008, um tratamento mais gravoso ao sujeito passivo, inexistindo hipótese de a legislação superveniente impor multa mais branda que aquela por ela revogada, sempre incidirá ao caso o princípio *tempus regit actum*, devendo ser aplicada em cada competência, a legislação pertinente à multa por descumprimento de obrigação principal vigente à data de ocorrência do fato gerador não adimplido.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso e na parte conhecida dar-lhe provimento parcial, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. A multa deve ser calculada considerando as disposições do art. 35 da Lei nº 8.212 de 1991 para as competências até 11/2008, inclusive, período anterior à entrada em vigor da Medida Provisória nº 449 de 2008.

Liége Lacroix Thomasi – Presidente Substituta.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente Substituta de Turma), Manoel Coelho Arruda Junior (Vice-presidente de turma), Adriana Sato, André Luis Mársico Lombardi, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Arlindo da Costa e Silva.

Relatório

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2009

Data da lavratura do AIOP: 05/04/2011.

Data de ciência do AIOP: 06/04/2011.

Trata o presente processo de constituição de crédito tributário lançado em desfavor da empresa em referência, consistente em contribuições previdenciárias a cargo da empresa destinadas ao custeio da Seguridade Social, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho e a Outras Entidades e Fundos, incidentes sobre os valores despendidos pelo em favor de seus segurados empregados a título de alimentação, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 26/31.

Informa a Autoridade Lançadora que o presente crédito tributário houve-se por formalizado mediante os seguintes Autos de Infração:

- a) AI DEBCAD Nº 37.327.611-7: contribuições da empresa destinadas a Seguridade Social e, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (RAT);
- b) AI DEBCAD Nº 37.327.612-5: contribuições devidas às outras entidades e fundos (Salário-Educação, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE).

Relata a Auditoria Fiscal que constituem fatos geradores das contribuições lançadas os valores de remunerações efetuadas aos segurados empregados a título de alimentação, apurado pela escrituração contábil, através das contas 3.11.002.007.0002 - Alimentação de Empregados, 3.21.002004.00002 – Alimentação de Empregados e 4.625.8000.43.503 – Pat – Programa de Alimentação. A empresa não apresentou documento comprobatório de sua adesão ao Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), referente ao período de 01/2007 a 12/2009. Aduz que, em atendimento ao Termo de Início de Ação Fiscal, em 21/02/2011, a empresa apresentou o comprovante de inscrição ao PAT datado de 21/02/2010;

Irresignado com o lançamento tributário, o Autuado ofereceu impugnação administrativa inaugurando a fase contenciosa do procedimento, conforme instrumentos de defesa a fls. 61/71, 202/214, 358/ 368 e 513/525.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I/RJ lavrou Decisão Administrativa textualizada no Acórdão fls. 667/676, julgando procedente o lançamento levado a efeito pela autoridade fiscal e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 30/03/2012, conforme Recibo de Ciência a fl. 677.

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

Autenticado digitalmente em 05/02/2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 05/02/

2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 05/02/2013 por LIEGE LACROIX THOMAS

Impresso em 21/03/2013 por ANTONIA IRISMAR OLIVEIRA GUIMARAES - VERSO EM BRANCO

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário a fls. 679/711 e a fls. 727/768, concentrando seu inconformismo em argumentação desenvolvida nos termos que se vos seguem:

- Que o lançamento é nulo por falta ou insuficiência de motivação;
- Que não há correspondência entre o fato ilícito narrado e a sua descrição;
- Que não há incidência de contribuições previdenciárias sobre a alimentação fornecida *in natura* pela empresa a seus funcionários e que o fornecimento em créditos disponibilizado em cartão/vales não altera a natureza não salarial da alimentação fornecida aos funcionários;
- Que a multa imputada viola o princípio do não confisco;

Alfim, requer a declaração de nulidade do lançamento, ou, alternativamente, sua insubsistência.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

Voto

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1.1. DA TEMPESTIVIDADE

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 30/03/2012. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 09/04/2012, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

1.2. DO CONHECIMENTO DO RECURSO

Afirma o Recorrente que a multa imputada viola o princípio do não confisco.

Tal alegação, todavia, não poderá ser objeto de deliberação por esta Corte Administrativa eis que a matéria nela aventada não foi oferecida à apreciação da Corte de 1ª Instância, não integrando, por tal motivo, a decisão ora guerreada.

Com efeito, compulsando a Peça de Defesa ao Auto de Infração em julgamento, verificamos que a alegação acima postada inova o Processo Administrativo Fiscal

ora em apreciação. Tal matéria não foi, nem mesmo indiretamente, aventada pelo impugnante em sede de impugnação administrativa em face do lançamento tributário que ora se discute.

Os alicerces do Processo Administrativo Fiscal encontram-se fincados no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, cujo art. 16, III estipula que a impugnação deve mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta a defesa, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. Em plena sintonia com tal preceito normativo processual, o art. 17 dispõe de forma hialina que a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante será considerada legalmente como não impugnada.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

§4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

As disposições inscritas no art. 17 do Dec. nº 70.235/72 espelham, no Processo Administrativo Fiscal, o princípio processual da impugnação específica retratado no art. 302 do Código de Processo Civil, assim redigido:

Código de Processo Civil

Art. 302. Cabe também ao réu manifestar-se precisamente sobre os fatos narrados na petição inicial. Presumem-se verdadeiros os fatos não impugnados, salvo:

I - se não for admissível, a seu respeito, a confissão;

II - se a petição inicial não estiver acompanhada do instrumento público que a lei considerar da substância do ato;

III - se estiverem em contradição com a defesa, considerada em seu conjunto.

Parágrafo único. Esta regra, quanto ao ônus da impugnação especificada dos fatos, não se aplica ao advogado dativo, ao curador especial e ao órgão do Ministério Público.

Deflui da normatividade jurídica inserida pelos comandos insculpidos no Decreto nº 70.235/72 e no Código de Processo Civil, na interpretação conjunta autorizada pelo art. 108 do CTN, que o impugnante carrega como fardo processual o ônus da impugnação específica, a ser levada a efeito no momento processual apropriado, *in casu*, no prazo de defesa assinalado expressamente no Auto de Infração, observadas as condições de contorno assentadas no relatório intitulado IPC – Instruções para o Contribuinte.

Nessa perspectiva, a matéria específica não expressamente impugnada em sede de defesa administrativa será considerada como verdadeira, precluindo processualmente a oportunidade de impugnação ulterior, não podendo ser alegada em grau de recurso.

Saliente-se que as diretivas ora enunciadas não conflitam com as normas perfiladas no art. 473 do CPC, aplicado subsidiariamente no processo administrativo tributário, a qual exclui das partes a faculdade discutir, no curso do processo, as questões já decididas, a cujo respeito já se operou a preclusão.

De outro eito, cumpre esclarecer, eis que pertinente, que o Recurso Voluntário consubstancia-se num instituto processual a ser manejado para expressar, no curso do processo, a inconformidade do sucumbente em face de decisão proferida pelo órgão julgador *a quo* que lhe tenha sido desfavorável, buscando reformá-la. Não exige o dispêndio de energias intelectuais no exame da legislação em abstrato a conclusão de que o recurso pressupõe a existência de uma decisão precedente, dimanada por um órgão julgador postado em posição processual hierarquicamente inferior.

Não se mostra despicieudo frisar, eis que pertinente, que o efeito devolutivo do recurso não implica a revisão integral do lançamento à instância revisora, mas, tão somente, a devolução da decisão proferida pelo órgão *a quo*, a qual será revisada pelo Colegiado *ad quem*.

Assim, não havendo a decisão vergastada se manifestado sob determinada questão do lançamento, eis que não expressamente impugnada pelo sujeito passivo, não há que se falar em reforma do julgado em relação a tal questão, eis que a respeito dela nada consta no acórdão hostilizado. É gravitar em torno do nada.

Nesse contexto, à luz do que emana, com extrema clareza, do Direito Positivo, permeado pelos princípios processuais da eventualidade, da impugnação específica e da preclusão, que todas as alegações de defesa devem ser concentradas na impugnação, não podendo o órgão *ad quem* se pronunciar sobre matéria antes não questionada, sob pena de supressão de instância e violação ao devido processo legal.

Além disso, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, as matérias não expressamente contestadas pelo impugnante em sede de defesa ao lançamento tributário são juridicamente consideradas como não impugnadas, não se instaurando qualquer litígio em relação a elas, sendo processualmente inaceitável que o Recorrente as resgate das cinzas para inaugurar, em segunda instância, um novo *front* de inconformismo em face do lançamento que se opera.

O conhecimento de questões inovadoras, não levadas antes ao conhecimento do Órgão Julgador Primário, representaria, por parte desta Corte, negativa de vigência ao preceito insculpido no art. 17 do Decreto nº 70.235/72, provimento este que somente poderia emergir do Poder Judiciário.

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

Autenticado digitalmente em 05/02/2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 05/02/2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 05/02/2013 por LIEGE LACROIX THOMASI
Impresso em 21/03/2013 por ANTONIA IRISMAR OLIVEIRA GUIMARAES - VERSO EM BRANCO

De outro eito, o Recorrente também não fez coligir aos autos qualquer elemento de prova que demonstrasse ter havido, efetivamente, inclusão indevida de valores na base de cálculo das contribuições previdenciárias ora lançadas, sustentando suas alegações unicamente na força etérea das palavras, as quais se revelam ineficazes para os fins de elisão do crédito tributário.

Por tais razões, a matéria abordada no primeiro parágrafo deste tópico não poderá ser conhecida por este Colegiado.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade do recurso, dele conheço parcialmente.

2. DAS PRELIMINARES

2.1. DA ALEGADA NULIDADE POR FALTA DE MOTIVAÇÃO

Alega o Recorrente que o lançamento é nulo por falta ou insuficiência de motivação. Aduz inexistir correspondência entre o fato ilícito narrado e a sua descrição.

Os argumentos desfilados pelo Recorrente não correspondem à realidade das provas dos autos.

Logo de plano o item 2. do Relatório Fiscal expõe a natureza jurídica das contribuições previdenciárias objeto de cada lançamento levado a efeito pela fiscalização, nesta exatas palavras:

“2. Este Relatório Fiscal integra o Processo (COMPROT Nº 10.783.721.963/2011-03) relativo aos Autos de Infração abaixo relacionados:

a) 37.327.611-7: contribuições previdenciárias previstas no art. 22, Incisos I, II 'e' e 'd' da Lei nº 8.212, de 24/07/91, com as alterações das leis 9.732/98 e 9.876/99, concernentes à contribuição a cargo da empresa destinada à Seguridade Social e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (RAT);

b) 37.327.612-5: contribuições devidas a Terceiros/Outras Entidades, correspondentes à contribuição destinada ao Salário-Educação, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE;”

Em seguida, em seu item 4., o Relatório Fiscal revela a motivação do lançamento, *in verbis*:

“4. Pela auditoria na documentação apresentada, verificou-se que o contribuinte deixou de recolher, em épocas próprias, as contribuições sociais indicadas nas letras 'a' e 'b' do item 2. acima, incidentes sobre as remunerações pagas a seus

Durante a fase oficiosa, os atos *ex officio* praticados pelo agente fiscal bem como os procedimentos que antecedem o ato de lançamento são unilaterais da fiscalização, sendo juridicamente inexigível a presença do contraditório na fase de formalização do lançamento.

Sublinhe-se que, tanto as provas coletadas diretamente pela fiscalização quanto àquelas obtidas por intermédio dos trabalhos complementares de investigação não se submetem, nesta fase do procedimento, ao crivo do contraditório e da ampla defesa, direito constitucional este que se abrirá ao sujeito passivo com a notificação do lançamento, momento processual próprio em que o Notificado, desejando, pode impugnar os termos do lançamento, oportunidade em que se instaura a fase contenciosa do Processo Administrativo Fiscal, nos termos do art. 14 do Decreto nº 70.235/72, quando então o contribuinte tem ao seu inteiro dispor o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

A fase oficiosa ou não contenciosa encerra-se com a ciência do contribuinte do lançamento tributário levado a cabo, podendo ele, aquiescendo, nada alegar, vindo a pagar ou a parcelar o que lhe é exigido, ou, numa atitude diametralmente oposta, discordando da exigência fiscal, impugnar o lançamento, exercendo assim o seu direito ao contraditório e à ampla defesa, inaugurando, assim, a fase litigiosa do Processo Administrativo Fiscal, a teor do art. 14 do Decreto nº 70.235/72.

Tal compreensão é corroborada pelos termos consignados no inciso LV do art. 5º da Constituição Federal que assegura aos litigantes, nos processos judiciais e administrativos, o contraditório e a ampla defesa, sendo certo que só se há que falar em litigantes e em litígio após a impugnação do lançamento, se assim desejar o Autuado, uma vez que, ao tomar ciência de eventual lançamento tributário, o notificado tem a faculdade de nada contestar, anuindo com a exigência fiscal, vindo a pagar ou a parcelar o que lhe está sendo exigido (caso em que não é instaurada a fase contraditória) ou, exercendo o direito de defesa e do exercício do contraditório, poderá impugnar o lançamento, instaurando assim a fase litigiosa do procedimento fiscal.

Constituição Federal de 1988

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes; (grifos nossos)

Nessa perspectiva, tanto as provas coletadas diretamente pela fiscalização quanto àquelas obtidas por intermédio dos trabalhos complementares de investigação não se submetem ao contraditório e à ampla defesa nessa fase inquisitorial acima mencionada, mas, sim, posteriormente, com a impugnação ao lançamento pelo sujeito passivo, quando então se instaura o contencioso fiscal.

Em virtude de sua natureza inquisitiva, a ausência do contraditório na fase preparatória do lançamento não o nulifica. Anote-se que o auditor fiscal possui a prerrogativa, mas não a obrigação, de exigir do sujeito passivo a prestação de esclarecimentos e informações de interesse da fiscalização. O contribuinte, sim, encontra-se jungido pelo dever jurídico de prestar à autoridade fiscal todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de seu interesse, na forma por ela estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização, conforme assim preceitua o inciso III do art. 32 da Lei nº 8.212/91.

Se o Recorrente ainda não percebeu, cumpre iluminá-lo. O presente Processo Administrativo Fiscal constituiu-se, exatamente, no meio processual próprio, único e adequado para que o sujeito passivo exerça, em sua plenitude, o seu constitucional direito ao contraditório e à ampla defesa em face da exigência fiscal que ora lhe é infligida pela fiscalização, sendo de observância obrigatória o rito processual fixado no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Dessarte, mediante o presente Processo Administrativo Fiscal, a autoridade administrativa competente, *in casu*, o Auditor Fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil, inaugurou o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária correspondente, a determinar a matéria tributável, a calcular o montante do tributo devido e a identificar o seu sujeito passivo, tudo na forma encartada no art. 142 do CTN.

Não concordando com o lançamento, o sujeito passivo dispõe do Processo Administrativo Fiscal para impugnar a exigência, exercendo, agora sim, em sua plenitude, o constitucional direito ao contraditório e à ampla defesa, devendo instruir seu instrumento de bloqueio com os motivos de fato e de direito em que se fundamenta a defesa, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.

Registre-se que as provas documentais devem necessariamente ser coligadas aos autos juntamente com a impugnação, sob pena de preclusão, sendo certo que a matéria não contestada expressamente será considerada como não impugnada.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748/1993)

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

Autenticado digitalmente em 05/02/2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 05/02/2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 05/02/2013 por LIEGE LACROIX THOMASI
Impresso em 21/03/2013 por ANTONIA IRISMAR OLIVEIRA GUIMARAES - VERSO EM BRANCO

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196/2005)

§1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído pela Lei nº 8.748/1993)

§2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las. (Incluído pela Lei nº 8.748/1993)

§3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador. (Incluído pela Lei nº 8.748/1993)

§4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532/1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532/1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532/1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532/1997)

§5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 9.532/1997)

§6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Incluído pela Lei nº 9.532/1997)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532/1997)

No presente feito, o Relatório Fiscal informa de maneira clara e precisa os fatos geradores apurados pela fiscalização, expõe a natureza jurídica não somente dos fatos geradores apurados, como, também, das contribuições previdenciárias objeto de cada levantamento, revela a origem dos fatos geradores coletados e declara a motivação do lançamento levado a efeito pela fiscalização.

De outro eito, as informações pertinentes às contribuições sociais objeto do presente lançamento encontram dispostas no Discriminativo de Débito, de forma discriminada por competência e estabelecimento, sendo especificadas as rubricas lançadas, os fatos geradores apurados, suas bases de cálculo, valores absolutos e as alíquotas correspondentes a cada uma das contribuições sociais exigidas, de molde que sua correção e consistência podem ser sindicadas a qualquer tempo e oportunidade pelo sujeito passivo.

O documento descrito no parágrafo precedente informa também, de forma individualizada por rubrica lançada, os valores dos créditos de titularidade do contribuinte que foram considerados no presente lançamento, as GPS recolhidas, os valores de dedução legal considerados e as diferenças a recolher, assim como os códigos de cada levantamento que integra a presente notificação fiscal e os códigos do Fundo de Previdência e Assistência Social, de terceiros e a Classificação Nacional de Atividades Econômicas a que se enquadra a empresa recorrente.

O Relatório de Lançamentos relaciona os lançamentos efetuados nos sistemas específicos para apuração dos valores devidos pelo sujeito passivo, com observações, quando necessárias, sobre sua natureza ou fonte documental. Ele registra de forma discriminada por estabelecimento, competência e levantamento, dentre outras informações, as rubricas computadas, a natureza jurídica do fato gerador, o montante absoluto da base de cálculo do tributo lançado, o código e natureza da contribuição, a fonte de apuração do fato jurígeno tributário, assim como as deduções a que faz jus o contribuinte.

O Relatório de Documentos Apresentados – RDA, por seu turno, relaciona, por estabelecimento, levantamento e competência, as parcelas que foram deduzidas das contribuições apuradas, constituídas por recolhimentos efetuados mediante Guia da Previdência Social – GPS ou Guia de Recolhimento da Previdência Social – GRPS, data e seu respectivo código de recolhimento, valores espontaneamente confessados pelo sujeito passivo e, quando for o caso, por valores que tenham sido objeto de lançamentos fiscais anteriores.

O Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados – RADA realiza de maneira discriminada por lançamento, estabelecimento e competência, a exposição de como os créditos em favor do contribuinte, constituídos segundo os seguintes documentos: GRPS, GPS, LDC, CRED (créditos diversos) e DNF (valores destacados em nota fiscal ainda não recolhidos), houveram-se por apropriados pelo sistema informatizado da Secretaria da Receita Federal do Brasil e distribuídos pelos diversos documentos de constituição de crédito tributário lavrados pela fiscalização (autos de infração e notificações de lançamento), indicando para cada documento os valores apropriados para cada item de apuração e código de levantamento, assim como a prioridade de apropriação.

De forma idêntica, guardadas as devidas particularidades, os preceitos normativos que fornecem sustentação jurídica ao lançamento então operado foram devidamente especificados no corpo dos relatórios fiscais acima desfraldados, assim como no relatório intitulado Fundamentos Legais do Débito – FLD.

De fato, o relatório Fundamentos Legais do Débito foi elaborado de maneira extremamente individualizada por lançamento, sendo estruturado de forma atomizada por tópicos específicos condizentes com os mais diversos e variados aspectos relacionados com procedimento fiscal e o crédito tributário ora em apreciação, descrevendo, pormenorizadamente, em cada horizonte temporal, todos os instrumentos normativos que dão esteio às atribuições e competências do auditor fiscal, às contribuições sociais lançadas e seus acessórios pecuniários, às substituições tributárias, aos prazos e obrigações de recolhimento, às obrigações acessórias pertinentes ao caso espécie, dentre outras, especificando, não somente o Diploma Legal invocado, mas, igualmente, os dispositivos normativos correspondentes, permitindo ao notificado a perfeita compreensão dos fundamentos e razões da atuação, sendo-lhe garantido, dessarte, o exercício do contraditório e da ampla defesa.

Não há dúvidas de que o relatório intitulado Fundamentos Legais do Débito revelou-se, de fato, bastante amplo e vasto, característica decorrente da complexidade da matéria em apreço e da circunstância de o período de apuração do presente lançamento

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

Autenticado digitalmente em 05/02/2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 05/02/2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 05/02/2013 por LIEGE LACROIX THOMASI
Impresso em 21/03/2013 por ANTONIA IRISMAR OLIVEIRA GUIMARAES - VERSO EM BRANCO

abranger várias competências, sendo certo que a legislação pertinente experimentou diversas alterações nesse interregno.

Não se mostra prolixidade destacar que o lançamento fiscal é constituído por uma diversidade de Termos, Relatórios e Discriminativos, sendo certo que a captação e compreensão das condições de contorno que individualizam e modelam a exação exigida decorrem não de um único relatório, mas, sim, da interpretação conjunta, sistemática e teleológica de todos os documentos que integram o lançamento de ofício, apreciados à luz da legislação de regência, atividade essa que exige profissionais capacitados e com conhecimento específico sobre o tema, como assim sói ocorrer em toda e qualquer área da atividade governamental, econômica e intelectual da era pós-moderna. A complexidade e a sinergia dos diversos ramos do conhecimento assim exigem.

Malgrado as alegações apostas nesta preliminar de mérito, a empresa demonstrou, tanto em sua impugnação ao lançamento como no recurso em face da decisão de primeira instância, ter compreendido como perfeição os motivos ensejadores da vertente notificação de lançamento. Com efeito, os Diplomas Jurídicos e os preceitos normativos sobre os quais se alicerça a exação ora atacada foram enfrentados pelo Recorrente com precisão cirúrgica, da mesma forma que o fora a descrição dos fatos jurígenos tributários apurados pelo fisco, não se vislumbrando nos instrumentos de bloqueio acima delineados qualquer argumentação desvinculada ou alheia ao lançamento que tornasse verossímil a alegação de que, concretamente, houve por cerceado o direito de defesa do sujeito passivo recorrente, fato que revela terem os relatórios fiscais integrantes deste Processo Administrativo Fiscal cumprido fielmente o papel que lhe fora atribuído pela lei.

Vencidas as preliminares, passamos ao exame do mérito.

3. DO MÉRITO

Cumpra de plano assentar que não serão objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente impugnadas pelo Recorrente, as quais serão consideradas como verdadeiras, assim como as matérias já decididas pelo Órgão Julgador de 1ª instância não expressamente contestadas pelo sujeito passivo em seu instrumento de Recurso Voluntário, as quais se presumirão como anuidas pela parte.

3.1. DOS FATOS GERADORES

Pondera o Recorrente que não há incidência de contribuições previdenciárias sobre a alimentação fornecida *in natura* pela empresa a seus funcionários e que o fornecimento em créditos disponibilizado em cartão/vales não implica sua descaracterização.

A argumentação acima postada não reúne condições de prosperar.

Urge, primeiramente, enaltecer que grassa no seio dos que operam no *métier* do Direito do Trabalho a serôdia ideia de que a remuneração do empregado é constituída, tão somente, por verbas representativas de contraprestação de serviços efetivamente prestados

pelos empregados. A retidão de tal concepção poderia até ter sua primazia aferida ao tempo da promulgação do Decreto-Lei nº 5.452 (nos idos de 1943), que aprovou a Consolidação das Leis do Trabalho.

CONSOLIDAÇÃO DAS LEIS DO TRABALHO - CLT

Art. 457 - Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)

§1º - Integram o salário não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)

§2º - Não se incluem nos salários as ajudas de custo, assim como as diárias para viagem que não excedam de 50% (cinquenta por cento) do salário percebido pelo empregado. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)

§3º - Considera-se gorjeta não só a importância espontaneamente dada pelo cliente ao empregado, como também aquela que for cobrada pela empresa ao cliente, como adicional nas contas, a qualquer título, e destinada a distribuição aos empregados. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)

Art. 458 - Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "in natura" que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)

§ 1º Os valores atribuídos às prestações "in natura" deverão ser justos e razoáveis, não podendo exceder, em cada caso, os dos percentuais das parcelas componentes do salário-mínimo (arts. 81 e 82). (Incluído pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)

§ 2º Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador: (Redação dada pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

I - vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos aos empregados e utilizados no local de trabalho, para a prestação do serviço; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

II - educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

III - transporte destinado ao deslocamento para o trabalho e retorno, em percurso servido ou não por transporte público; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

IV - assistência médica, hospitalar e odontológica, prestada diretamente ou mediante seguro-saúde; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

V - seguros de vida e de acidentes pessoais; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

VI - previdência privada; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

VII - (VETADO) (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

§ 3º - A habitação e a alimentação fornecidas como salário-utilidade deverão atender aos fins a que se destinam e não poderão exceder, respectivamente, a 25% (vinte e cinco por cento) e 20% (vinte por cento) do salário-contratual. (Incluído pela Lei nº 8.860, de 24.3.1994)

§4º - Tratando-se de habitação coletiva, o valor do salário-utilidade a ela correspondente será obtido mediante a divisão do justo valor da habitação pelo número de co-habitantes, vedada, em qualquer hipótese, a utilização da mesma unidade residencial por mais de uma família. (Incluído pela Lei nº 8.860/94)

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

Autenticado digitalmente em 05/02/2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 05/02/2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 05/02/2013 por LIEGE LACROIX THOMASI
Impresso em 21/03/2013 por ANTONIA IRISMAR OLIVEIRA GUIMARAES - VERSO EM BRANCO

Todavia, como bem professava Heráclito de Ephesus, há 500 anos antes de Cristo, *Nada existe de permanente a não ser a eterna propensão à mudança*. O mundo evolui, as relações jurídicas se transformam, acompanhando..., os conceitos evoluem-se... Nesse compasso, a exegese das normas jurídicas não é, de modo algum, refratária a transformações. Ao contrário, tais são exigíveis. A sucessiva evolução na interpretação das normas já positivadas ajusta-as à nova realidade mundial, resgatando-lhes o alcance visado pelo legislador, mantendo dessarte o ordenamento jurídico sempre espelhado às feições do mundo real.

Hodiernamente, o conceito de remuneração não se encontra mais circunscrito às verbas recebidas pelo trabalhador em razão direta e unívoca do trabalho por ele prestado ao empregador. Se assim o fosse, o décimo terceiro salário, as férias, o final de semana remunerado, as faltas justificadas e outras tantas rubricas frequentemente encontradas nos contracheques não teriam natureza remuneratória, já que não representam contraprestação por serviços executados pelo obreiro.

Paralelamente, as relações de trabalho hoje estabelecidas tornaram-se por demais complexas e diversificadas, assistimos à introdução de novas exigências de exclusividade e de imagem, novas rubricas salariais foram criadas para contemplar outras prestações extraídas do trabalhador que não o suor e o vigor dos músculos. Esses ilustrativos, dentre tantos outros exemplos, tornaram o ancião conceito jurídico de remuneração totalmente *démodé*.

Atenada a tantas transformações, a doutrina mais balizada passou a interpretar remuneração não como a contraprestação pelos serviços efetivamente prestados pelo empregado, mas sim, as verbas recebidas pelo obreiro decorrentes do contrato de trabalho.

Com efeito, o liame jurídico estabelecido entre empregador e empregado segue os contornos delineados no contrato de trabalho no qual as partes, observado o *minimum minimorum* legal, podem pactuar livremente. No panorama atual, a pessoa física pode oferecer ao contratante, além do seu labor, também a sua imagem, o seu não labor nas empresas concorrentes, a sua disponibilidade, sua credibilidade no mercado, *ceteris paribus*. Já o contratante, por seu turno, em contrapartida, pode oferecer não só o salário *stricto sensu* como também uma série de vantagens diretas, indiretas, em utilidades, *in natura*, e assim adiante... Mas ninguém se iluda: Mesmo as parcelas oferecidas sob o rótulo de mera liberalidade, todas elas ostentam, em sua essência, uma nota contraprestativa. Todas elas colimam, inequivocamente, oferecer um atrativo financeiro/econômico para que o obreiro estabeleça e mantenha vínculo jurídico com o empregador.

Por esse novo prisma, todas aquelas rubricas citadas no parágrafo precedente figuram abraçadas pelo conceito amplo de remuneração, eis que se consubstanciam acréscimos patrimoniais auferidos pelo empregado e fornecidas pelo empregador em razão do contrato de trabalho e da lei, muito embora não representem contrapartida direta pelo trabalho realizado. Nesse sentido, o magistério de Amauri Mascaro Nascimento:

“Fatores diversos multiplicaram as formas de pagamento no contrato de trabalho, a ponto de ser incontroverso que além do salário-base há modos diversificados de remuneração do

empregado, cuja variedade de denominações não desnatura a sua natureza salarial ...

(...)

Salário é o conjunto de percepções econômicas devidas pelo empregador ao empregado não só como contraprestação pelo trabalho, mas, também, pelos períodos em que estiver à disposição daquele aguardando ordens, pelos descansos remunerados, pelas interrupções do contrato de trabalho ou por força de lei” Nascimento, Amauri M. , Iniciação ao Direito do Trabalho, LTR, São Paulo, 31ª ed., 2005.

Registre-se, por relevante, que o entendimento a respeito do alcance do termo “remuneração” esopado pelos diplomas jurídicos mais atuais se divorciou de forma substancial daquele conceito antiquado presente na CLT.

O baluarte desse novo entendimento tem sua pedra fundamental fincada na própria Constituição Federal, cujo art. 195, I, alínea “a”, estabelece:

Constituição Federal de 1988

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) (grifos nossos)

Do marco primitivo constitucional deflui que a base de incidência das contribuições em realce não é mais o *salário*, mas, sim, “*folha de salários*”, propositadamente no plural, a qual é composta, segundo a mais autorizada doutrina, pelos lançamentos efetuados em favor do trabalhador e todas as parcelas a este devidas em decorrência do contrato de trabalho, de molde que, toda e qualquer espécie de contraprestação paga pela empresa, a qualquer título, aos segurados obrigatórios do RGPS, encontram-se abraçadas, em gênero, pelo conceito de Salário de Contribuição.

Em reforço a tal abrangência, de modo a espancar qualquer dúvida ainda renitente a cerca da real amplitude da base de incidência da contribuição social em destaque, o legislador constituinte fez questão de consignar no texto constitucional, de forma até pleonástica, que as contribuições previdenciárias incidiriam não somente sobre a folha de salários como também sobre os “*demais rendimentos do trabalho, pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício*”.

Tal compreensão caminha em harmonia com as disposições expressas no §11 do artigo 201 da Constituição Federal, que estendeu a abrangência da base de incidência das contribuições previdenciárias aos ganhos habituais do empregado, recebidos a qualquer título.

Constituição Federal de 1988

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

Autenticado digitalmente em 05/02/2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 05/02/2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 05/02/2013 por LIEGE LACROIX THOMASI
Impresso em 21/03/2013 por ANTONIA IRISMAR OLIVEIRA GUIMARAES - VERSO EM BRANCO

Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

(...)

§11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Imerso nessa ordem constitucional, ilumine-se a definição legal de Salário de contribuição aviado no art. 28 da Lei nº 8.212/91, *in verbis*:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

*I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, **quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;** (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97) (grifos nossos)*

II - para o empregado doméstico: a remuneração registrada na Carteira de Trabalho e Previdência Social, observadas as normas a serem estabelecidas em regulamento para comprovação do vínculo empregatício e do valor da remuneração;

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

IV - para o segurado facultativo: o valor por ele declarado, observado o limite máximo a que se refere o § 5º. (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

Nota-se que o conceito jurídico de Salário de contribuição, base de incidência das contribuições previdenciárias, foi estruturado de molde a abraçar toda e qualquer verba recebida pelo obreiro, a qualquer título, em decorrência não somente dos serviços efetivamente prestados, mas também, no interstício em que o trabalhador estiver à disposição do empregador, nos termos do contrato de trabalho.

Advirta-se que o termo “remunerações” encontra-se empregado no *caput* do transcrito art. 28 em seu sentido amplo, abarcando todos os componentes atomizados que

integram a contraprestação da empresa aos segurados obrigatórios que lhe prestam serviços. Tais conclusões decorrem de esforços hermenêuticos que não ultrapassam a literalidade dos enunciados normativos supratranscritos, eis que o texto legal revela-se cristalino ao estabelecer, como base de incidência, o “total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título”.

Nesses termos, compreendem-se no conceito legal de remuneração os três componentes do gênero, assim especificados pela doutrina:

- 1- Remuneração Básica – Também denominada “*Verbas de natureza Salarial*”. Refere-se à remuneração em dinheiro recebida pelo trabalhador pela venda de sua força de trabalho. Diz respeito ao pagamento fixo que o obreiro auferir de maneira regular, na forma de salário mensal ou na forma de salário por hora.
- 2- Incentivos Salariais - São programas desenhados para recompensar funcionários com bom desempenho. Os incentivos são concedidos sob diversas formas, como bônus, gratificações, prêmios, participação nos resultados a título de recompensa por resultados alcançados, dentre outros.
- 3- Benefícios - Quase sempre denominados como “*remuneração indireta*”. Muitas empresas, além de ter uma política de tabela de salários, oferecem uma série de benefícios ora em pecúnia, ora na forma de utilidades ou “*in natura*”, que culminam por representar um ganho patrimonial para o trabalhador, seja pelo valor da utilidade recebida, seja pela despesa que o profissional deixa de desembolsar diretamente.

Impende destacar que o Direito Legislado na Consolidação das Leis do Trabalho não ostenta concepção diversa das ilações ora produzidas, senão vejamos:

Consolidação das Leis do Trabalho

Art. 458 - Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações “in natura” que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas. (grifos nossos)

Nesse novel cenário, a regra primária importa na tributação de toda e qualquer verba paga, creditada ou juridicamente devida ao empregado, ressalvadas aquelas que a própria lei excluir do campo de incidência. No caso específico das contribuições previdenciárias, a regra de excepcionalidade encontra-se estatuida no parágrafo 9º do citado art. 28 da Lei nº 8.212/91, o qual, dada a sua relevância, transcrevemos adiante, no excerto de interesse:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

*Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:
(...)*

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

Autenticado digitalmente em 05/02/2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 05/02/2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 05/02/2013 por LIEGE LACROIX THOMASI
Impresso em 21/03/2013 por ANTONIA IRISMAR OLIVEIRA GUIMARAES - VERSO EM BRANCO

§9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, **exclusivamente**: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97) (grifos nossos)

(...)

c) A parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976; (grifos nossos)

Cumprir observar que, nos termos do art. 111, II do CTN, deve-se emprestar interpretação restritiva às normas que concedam outorga de isenção. Nesse diapasão, em sintonia com a norma tributária há pouco citada, para se excluir da regra de incidência é necessária a fiel observância dos termos da norma de exceção, tanto assim que as parcelas integrantes do supra-aludido § 9º, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, passam a integrar a base de cálculo da contribuição para todos os fins e efeitos, sem prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 111. *Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:*

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

Conjuguem-se ainda, nesse mister, que o preceito encartado no art. 176 do CTN exige previsão legal para a concessão de isenção, não podendo tal requisito ser suprido por acordo coletivo de trabalho, os quais produzem efeitos, unicamente, entre as partes que os celebram, sendo imprestáveis para vincular o Estado aos termos pactuados em suas cláusulas.

Código Tributário Nacional

Art. 176. *A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo o caso, o prazo de sua duração.* (grifos nossos)

Contextualizado nesses termos o quadro jurídico-normativo aplicável ao caso-espécie, visualizando com os olhos de ver a questão controvertida ora em debate, sob o foco de tudo o quanto até o momento foi apreciado, verificamos que a alínea 'c' do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 estatui, de forma expressa, que não integra o Salário de contribuição a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976.

No caso ora em foco, a disciplina da matéria em relevo, no plano infraconstitucional, restou a cargo da Lei nº 6.321/76, a qual dispõe sobre os Programas de Alimentação do Trabalhador.

Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976:

Art. 3º Não se inclui como salário de contribuição a parcela paga in natura, pela empresa, nos programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho. " (grifos nossos)

Ressalte-se que os preceptivos aqui enunciados não conflitam com as linhas traçadas pelo art. 5º do Decreto nº 5/1991, que aponta para o mesmo norte.

Decreto nº 5, de 14 de janeiro de 1991

Regulamenta a Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976, que Trata do Programa de Alimentação do Trabalhador.

Art. 3º - Os Programas de Alimentação do Trabalhador deverão propiciar condições de avaliação do teor nutritivo da alimentação.

Art. 4º - Para a execução dos programas de alimentação do trabalhador, a pessoa jurídica beneficiária pode manter serviço próprio de refeições, distribuir alimentos e firmar convênio com entidades fornecedoras de alimentação coletiva, sociedades civis, sociedades comerciais e sociedades cooperativas. (redação dada pelo Dec. 2.101/96)

Parágrafo único. A pessoa jurídica beneficiária será responsável por quaisquer irregularidades resultantes dos programas executados na forma deste artigo.

Art. 5º - A pessoa jurídica que custear em comum as despesas definidas no Art. 4, poderá beneficiar-se da dedução prevista na Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976, pelo critério de rateio do custo total da alimentação.

Art. 6º - Nos Programas de Alimentação do Trabalhador - PAT, previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, a parcela paga "in natura" pela empresa não tem natureza salarial, não se incorpora à remuneração para quaisquer efeitos, não constitui base de incidência de contribuição previdenciária ou do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e nem se configura como rendimento tributável do trabalhador. (grifos nossos)

- a) exige como formalidade indispensável, a inscrição formal do empregador, em atenção ao art. 2º, *caput*, da Portaria nº 03/2002 da Secretaria de Inspeção do Trabalho e do Departamento de Segurança e Saúde no Trabalho do Ministério do Trabalho e Emprego, que estabelece as instruções para a execução do Programa de Alimentação do Trabalhador.

Visando a brindar executoriedade ao Programa de Alimentação do Trabalhador, a Secretaria de Inspeção do Trabalho e Departamento de Segurança e Saúde no Trabalho do Ministério do Trabalho e Emprego baixaram a Portaria nº 03, de 1º de março de 2002, cujo art. 2º estatuiu como exigência formal para a fruição dos benefícios fiscais a devida inscrição no programa em foco, mediante o preenchimento de formulário adrede, cuja cópia e o

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

Autenticado digitalmente em 05/02/2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 05/02/2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 05/02/2013 por LIEGE LACROIX THOMASI
Impresso em 21/03/2013 por ANTONIA IRISMAR OLIVEIRA GUIMARAES - VERSO EM BRANCO

respectivo comprovante oficial de postagem ao DSST/SIT ou o comprovante da adesão via Internet deve ser mantida nas dependências da empresa, matriz e filiais, à disposição da fiscalização federal.

PORTARIA Nº 03, DE 1º DE MARÇO DE 2002

II – DAS PESSOAS JURÍDICAS BENEFICIÁRIAS

Art. 2º Para inscrever-se no Programa e usufruir dos benefícios fiscais, a pessoa jurídica deverá requerer sua inscrição à Secretaria de Inspeção do Trabalho (SIT), através do Departamento de Segurança e Saúde no Trabalho (DSST), do Ministério do Trabalho e Emprego (MTE), em impresso próprio para esse fim a ser adquirido nos Correios ou por meio eletrônico utilizando o formulário constante da página do Ministério do Trabalho e Emprego na Internet (www.mte.gov.br). (grifos nossos)

§1º A cópia do formulário e o respectivo comprovante oficial de postagem ao DSST/SIT ou o comprovante da adesão via Internet deverá ser mantida nas dependências da empresa, matriz e filiais, à disposição da fiscalização federal do trabalho.

§2º A documentação relacionada aos gastos com o Programa e aos incentivos dele decorrentes será mantida à disposição da fiscalização federal do trabalho, de modo a possibilitar seu exame e confronto com os registros contábeis e fiscais exigidos pela legislação.

§3º A pessoa jurídica beneficiária ou a prestadora de serviços de alimentação coletiva registradas no Programa de Alimentação do Trabalhador devem atualizar os dados constantes de seu registro sempre que houver alteração de informações cadastrais, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar informações a este Ministério por meio da Relação Anual de Informações Sociais (RAIS)

Com efeito, a inscrição no PAT não se constitui mera formalidade ou capricho da Administração. É através do conhecimento da existência do programa em determinada empresa que o Ministério do Trabalho e Emprego, através de seu órgão de fiscalização, verificará o cumprimento do disposto no artigo 3º acima transcrito. Ao incentivo fiscal há uma contraprestação por parte da empresa: o fornecimento de alimentação com teor nutritivo adequado em ambiente que atenda as condições aceitáveis de higiene.

De fato, a Portaria nº 03/2002 estabeleceu as instruções para a perfeita execução do Programa de Alimentação do Trabalhador, estabelecendo de forma taxativa que a execução inadequada do Programa de Alimentação do Trabalhador acarretará o cancelamento da inscrição ou registro no Ministério do Trabalho e Emprego, com a consequente perda do incentivo fiscal, sem prejuízo da aplicação das penalidades cabíveis.

Revela-se de extrema importância chamar a atenção para o fato de que a hipótese de não incidência legal de contribuições previdenciárias prevista alínea 'c' do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, refere-se, exclusivamente, à parcela recebida "in natura" pelo empregado, ou seja, quando o próprio empregador fornece diretamente a alimentação pronta aos seus empregados, e desde que tal fornecimento esteja de acordo com os programas de

alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321/76.

Deflui do exame dos dispositivos legais suso selecionados, apreciados segundo a exegese restritiva exigida pelo art. 111 do CTN, que para os valores despendidos pela empresa a título de alimentação aos empregados serem excluídos da base de incidência das contribuições sociais em foco é necessária a satisfação de dois requisitos fundamentais:

- b) Que a alimentação seja fornecida *in natura*, isto é, seja entregue ao empregado pronta para consumo imediato.
- c) Que o fornecimento de alimentação seja efetuado de acordo com o programa de alimentação ao trabalhador, aprovado pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321/76, o qual exige como formalidade indispensável, a inscrição formal do empregador, em atenção ao art. 2º, *caput*, da Portaria nº 03/2002 da Secretaria de Inspeção do Trabalho e do Departamento de Segurança e Saúde no Trabalho do Ministério do Trabalho e Emprego, que estabelece as instruções para a execução do Programa de Alimentação do Trabalhador.

Como se observa, ambos os requisitos fixados como essenciais pela lei de custeio da seguridade social não se encontram presentes no caso em debate. Isto porque a empresa autuada não possuía inscrição no PAT, tampouco a alimentação em apreço houve-se por fornecida *in natura*, mas, sim, mediante cartões e vales alimentação, os quais possuem liquidez e circularidade equiparadas a dinheiro.

Conforme já enaltecido alhures, tratando-se de hipótese de renúncia fiscal, urge emprestar-se exegese restritiva à fórmula isentiva acima abordada. Infere-se, portanto, dos preceptivos ora revisitados, que a natureza *in natura* da alimentação fornecida e a adesão ao PAT constituem-se condições *sine qua non* para a fruição dos benefícios fiscais tributários e previdenciário, conforme expressamente previsto na alínea 'c' do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, *verbatim*:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

(...)

§9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, **exclusivamente**: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97) (grifos nossos)

(...)

c) A parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976; (grifos nossos)

Cumpra alertar que as disposições inculpidas no Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011 não projetam efeitos sobre o caso em apreciação, uma vez que tal documento possui âmbito de influência restrito ao fornecimento de alimentação *in natura*, não alcançando as hipóteses de fornecimento na forma de tickets alimentação.

PARECER PGFN/CRJ/Nº 2117/2011

Documento assinado digitalmente

Autenticado digitalmente em 05/02/2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 05/02/2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 05/02/2013 por LIEGE LACROIX THOMASI
Impresso em 21/03/2013 por ANTONIA IRISMAR OLIVEIRA GUIMARAES - VERSO EM BRANCO

Tributário. Contribuição previdenciária. Auxílio-alimentação in natura. Não incidência. Jurisprudência pacífica do Egrégio Superior Tribunal de Justiça. Aplicação da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recursos e a desistir dos já interpostos.

É de se salientar que a formulação do citado Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011 pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional decorreu da sedimentação da jurisprudência em torno da matéria no Superior Tribunal de Justiça, que pacificou o entendimento de que a alimentação *in natura* oferecida pela empresa ao trabalhador, ou seja, quando o próprio empregador fornece diretamente a alimentação pronta aos seus empregados, não se subsume à hipótese de incidência de contribuições previdenciárias, mesma que a empresa não esteja inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador, como assim se desprende dos seguintes julgados a seguir ementados:

REsp nº 1.119.787-SP

Relator: Ministro Luiz Fux

DJe 13/05/2010

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. FGTS. ALIMENTAÇÃO IN NATURA. NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTES.

1. O pagamento do auxílio-alimentação in natura, ou seja, quando a alimentação é fornecida pela empresa, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não possuir natureza salarial, razão pela qual não integra as contribuições para o FGTS. Precedentes: REsp 827.832/RS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/11/2007, DJ 10/12/2007 p. 298; AgRg no REsp 685.409/PR, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/06/2006, DJ 24/08/2006 p. 102; REsp 719.714/PR, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/04/2006, DJ 24/04/2006 p. 367; REsp 659.859/MG, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14/03/2006, DJ 27/03/2006 p. 171.

2. Recurso especial a que se nega seguimento.

Por outro lado, quando o auxílio alimentação for pago em espécie ou na forma de vales ou cartões, em caráter habitual, assume feição salarial e, desse modo, integra a base de cálculo da contribuição previdenciária.

Nesse sentido, ressaltam-se excertos do julgado proferido pelo Min. Luiz Fux, nos autos do Recurso Especial nº 433.230/RS, publicado no DJe em 13/05/2010, cujos termos bem elucidam a questão:

REsp nº 433.230/RS

Relator: Ministro Luiz Fux

DJe 17/02/2003

EMENTA: TRIBUTÁRIO. FGTS. AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO. PAT. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR.

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

Autenticado digitalmente em 05/02/2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 05/02/2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 05/02/2013 por LIEGE LACROIX THOMAS

Impresso em 21/03/2013 por ANTONIA IRISMAR OLIVEIRA GUIMARAES - VERSO EM BRANCO

NÃO INSCRIÇÃO. TICKETS. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO RELATIVA AO FGTS.

1. O auxílio alimentação, quando pago em espécie e com habitualidade, passa a integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária, assumindo, pois, feição salarial, afastando-se, somente, de referida incidência quando o pagamento é efetuado in natura, ou seja, quando o próprio empregador fornece a alimentação aos seus empregados, estando ou não inscrito no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT.

2. Aplicação ao Enunciado nº 241, do TST. Há incidência da contribuição social, do FGTS, sobre o valor representado pelo fornecimento ao empregado, por força do contrato de trabalho, de vale refeição.

3. Recurso Especial desprovido.

No caso em exame, houve-se por apurado pela fiscalização o fornecimento de auxílio alimentação pela empresa aos seus segurados empregados, na forma de vales/cartões alimentação, ocorrência que não se subsume à hipótese de não incidência legal prevista na alínea 'c' do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

Mostra-se totalmente infundada a alegação de que o fornecimento em créditos disponibilizado em cartão/vales alimentação não altera a natureza não salarial da alimentação fornecida aos funcionários.

Ora, a lei é de precisão cirúrgica ao excluir da hipótese de incidência tributária somente, e tão somente, a parcela *in natura* recebida de acordo com o PAT. Assim, na visão oclusiva exigida pelo art. 111 do CTN, a parcela fornecida em espécie, em vales ou em cartões integra o conceito de Salário de Contribuição para os fins colimados pela Lei nº 8.212/91.

No que concerne à alegação de que o valor pago a título de alimentação teria amparo nas convenções coletivas de trabalho, há que se salientar que a mera disposição em Convenção Coletiva de Trabalho de que os valores recebidos a título de alimentação não integrariam o salário dos empregados beneficiados, não tem condão se subjugar as disposições inseridas no ordenamento mediante lei formal. O contrário sim.

Assim, dada à sua natureza de norma de direito público, cogentes e imperativas, predominam as normas previdenciárias sobre todas aquelas assentadas em convenções particulares, aqui incluídas as convenções e acordos coletivos de trabalho, a teor do art. 123 do CTN.

Código Tributário Nacional:

Art. 123. Salvo disposições de leis em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas a Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

3.2. DA MULTA APLICÁVEL

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

Autenticado digitalmente em 05/02/2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 05/02/2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 05/02/2013 por LIEGE LACROIX THOMASI
Impresso em 21/03/2013 por ANTONIA IRISMAR OLIVEIRA GUIMARAES - VERSO EM BRANCO

Não concordamos, todavia, com o critério de aplicação da multa de mora e da multa de ofício adotado pela Autoridade Lançadora.

Urge, de plano, ser destacado que no Direito Tributário vigora o princípio *tempus regit actum*, conforme expressamente estatuído pelo art. 144 do CTN, de modo que o lançamento tributário é regido pela lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 144. 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.

§1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

Nessa perspectiva, dispõe o código tributário, *ad litteram*, que o fato de a norma tributária haver sido revogada, ou modificada, após a ocorrência concreta do fato jurígeno imponible, não se constitui motivo legítimo, tampouco jurídico, para se desconstituir o crédito tributário correspondente.

O princípio jurídico suso invocado, no entanto, não é absoluto, sendo excepcionado pela superveniência de lei nova, nas estritas hipóteses em que o ato jurídico tributário, ainda não definitivamente julgado, deixar de ser definido como infração ou deixar de ser considerado 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, ou ainda, quando a novel legislação lhe cominar penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Ocorre, no entanto, que as normas jurídicas que disciplinavam a cominação de penalidades pecuniárias decorrentes do não recolhimento tempestivo de contribuições previdenciárias foram alteradas pela Medida Provisória nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009. Tais modificações legislativas resultaram na aplicação de sanções que se mostraram mais benéficas ao infrator no caso do recolhimento espontâneo a destempe pelo obrigado, porém mais severas para o sujeito passivo, no caso de lançamento de ofício, do que aquelas então derogadas.

Nesse panorama, a supracitada Medida Provisória, ratificada pela Lei nº 11.941/2009, revogou o art. 34 e deu nova redação ao art. 35 ambos da Lei nº 8.212/91, estatuinto que os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212/91, 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, seriam acrescidos de multa de mora e juros de mora nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

Mas não parou por aí. Na sequência da lapidação legislativa, a mencionada Medida Provisória, ratificada pela Lei nº 11.941/2009, fez inserir no texto da Lei de Custeio da Seguridade Social o art. 35-A que fixou, nos casos de lançamento de ofício, a aplicação de multa de ofício de 75%.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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).

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. (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 inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, 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 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 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 2007)

I - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998). (Redação dada pela Lei nº 11.488, 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 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea "a", pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea "b", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea "c", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007)

§3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

§4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

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.

§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.

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Nessa perspectiva, o regramento da penalidade pecuniária a ser aplicada ao recolhimento espontâneo feito a destempo e ao lançamento de ofício de contribuições previdenciárias que, antes da metamorfose legislativa promovida pela MP nº 449/2008, encontravam-se acomodados em um mesmo dispositivo legal, o art. 35 da Lei nº 8.212/91, agora se encontram dispostos em separado, respectivamente nos artigos 61 e 44 da Lei nº 9.430/96, por força dos preceitos inscritos nos arts. 35 e 35-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

Dispensando um enfoque, exclusivamente, ao lançamento de ofício, que é a matéria posta em apreciação no vertente caso, observamos que a novel legislação severizou a penalidade a ser aplicada ao descumprimento total ou parcial da obrigação tributária principal.

Com efeito, enquanto que a legislação anterior previa multa pecuniária variando de 24% a 50%, em função da fase processual em que se encontrar o correspondente Processo Administrativo Fiscal de constituição do crédito tributário, a legislação atual prevê, em qualquer caso, a multa de ofício no valor fixo de 75%, circunstância que demonstra que a novel legislação sempre se mostrará mais gravosa ao sujeito passivo do que a legislação então revogada.

Ocorre que a Secretaria da Receita Federal do Brasil editou a IN RFB nº 1.027/2010, que assim dispôs em seu art. 4º:

Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 22 de abril de 2010

Art. 4º A Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, passa a vigorar acrescida do art. 476-A:

Art. 476-A. No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos:

I - até 30 de novembro de 2008, deverá ser aplicada a penalidade mais benéfica conforme disposto na alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), cuja análise será realizada pela comparação entre os seguintes valores:

a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e

b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

II - a partir de 1º de dezembro de 2008, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

§1º Caso as multas previstas nos §§ 4º, 5º e 6º 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 de que trata este artigo não será feita no caso de entrega de GFIP com atraso, por se tratar de conduta para a qual não havia antes penalidade prevista.

Óbvio está que os dispositivos selecionados encartados na IN RFB nº 1.027/2010 extravasaram o campo reservado pela CF/88 à atuação dos órgãos administrativos, que não podem ultrapassar o âmbito da norma que rege a matéria ora em relevo, tampouco inovar o ordenamento jurídico.

Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP nº 449/2008, não vislumbramos existir motivo para serem somadas as multas por descumprimento da obrigação principal e com aquelas decorrentes da inobservância de obrigações acessória, para, em seguida, se confrontar tal somatório com o valor da multa calculada segundo a metodologia descrita no art. 35-A da Lei nº 8.212/1991, para, só então, se apurar qual a pena administrativa se revela mais benéfica ao infrator.

Entendo que, no caso, o exame da retroatividade benigna deve adstringir-se ao confronto entre a penalidade imposta pelo descumprimento de obrigação principal, calculada segundo a lei vigente à data de ocorrência dos fatos geradores e a penalidade pecuniária prevista na novel legislação pelo descumprimento da mesma obrigação, não havendo que se imiscuir com a multa decorrente de lançamento de ofício de obrigação tributária acessória. *Lé com lé, cré com cré.*

A análise da lei mais benéfica não pode superar tais condições de contorno, pois, como já afirmado alhures, trata-se de obrigação principal que é absolutamente independente de qualquer obrigação acessória a ela associada.

Note-se que o princípio *tempus regit actum* somente será afastado quando a lei nova cominar ao FATO PRETÉRITO, *in casu*, o descumprimento de obrigação principal, penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. Dessarte, nos termos do CTN, para fins de retroatividade de lei nova, é incabível a comparação entre (a) o somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 e das multas aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32, ambos da Lei nº 8.212/991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e (b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, acrescido pela Lei nº 11.941/2009, inexistindo regra de hermenêutica que nos autorize a extrair dos documentos normativos acima revisitados interpretação jurídica que admita a comparação entre a multa derivada do somatório previsto na alínea 'a' do inciso I do art. 476-A da IN RFB nº 971/2009 e o valor da penalidade prevista na alínea 'b' do inciso I do mesmo dispositivo legislativo suso aludido, para fins de retroatividade de lei tributária mais benéfica.

De outro eito, mas trigo de outra safra, o art. 97 do CTN estatui que somente a lei formal pode dispor sobre a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos e tratar de hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do §3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

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.*

Mostra-se flagrante que a alínea 'a' do inciso I do art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, acrescentado pela IN RFB nº 1.027/2010, é tendente a excluir, sem previsão de lei formal, penalidade pecuniária imposta pelo descumprimento de obrigação acessória nos casos em que a multa de ofício, aplicada pelo descumprimento de obrigação principal, for mais benéfica ao infrator. Tal hipótese não se enquadra, de forma alguma, na situação de retroatividade benigna prevista pelo art. 106, II, 'c' do CTN, pois emprega como parâmetros de comparação penalidades de natureza jurídica diversa, uma pelo descumprimento de obrigação principal e a outra, pelo de obrigação acessória.

Há que se reconhecer que as penalidades acima apontadas são autônomas e independentes entre si, pois que a aplicação de uma não afasta a incidência da outra e vice-versa. Nesse contexto, não se trata de retroatividade da lei mais benéfica, mas, sim, de dispensa de penalidade pecuniária estabelecida mediante Instrução Normativa, favor tributário que somente poderia emergir da lei formal, a teor do inciso VI, in fine, do art. 97 do CTN.

É mister ainda destacar que o art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela Medida Provisória nº 449/2008, apenas se refere ao lançamento de ofício das contribuições previdenciárias previstas nas alíneas 'a', 'b' e 'c' do parágrafo único do art. 11 dessa mesma Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a outras entidades e fundos, não produzindo qualquer menção às penalidades administrativas decorrentes do descumprimento de obrigação acessória, assim como não o faz o remetido art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Assim, em virtude da total independência e autonomia entre as obrigações tributárias principal e acessória, o preceito inscrito no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, não projeta qualquer efeito sobre os Autos de Infração lavrados em razão exclusiva de descumprimento de obrigação acessória associada às Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social.

Uma vez que as disciplinas acerca da imposição de penalidades pelo descumprimento de obrigações acessória e principal encontram-se previstas em lei, somente o Poder Legislativo dispõe de competência para dela dispor. A legislação complementar, na forma de Instrução Normativa emanada do Poder Executivo, é pai pequeno no terreno, não podendo dispor autonomamente de forma contrária a diplomas normativos de mais graduada estatura na hierarquia do ordenamento jurídico, *in casu*, a lei formal, e assim extrapolar os

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

Autenticado digitalmente em 05/02/2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 05/02/2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 05/02/2013 por LIEGE LACROIX THOMASI
Impresso em 21/03/2013 por ANTONIA IRISMAR OLIVEIRA GUIMARAES - VERSO EM BRANCO

limites de sua competência concedendo anistia para exclusão de crédito tributário, em flagrante violação às disposições insculpidas no §6º do art. 150 da CF/88, o qual exige lei em sentido estrito.

Vislumbra-se inaplicável, portanto, a referida IN RFB nº 1.027/2010, por ser flagrantemente ilegal. Como demonstrado, é possível a aplicação da multa isolada em GFIP, mesmo que o sujeito passivo haja promovido, tempestivamente, o exato recolhimento do tributo correspondente, conforme assentado no art. 32-A da Lei nº 8.212/91.

Nesse contexto, afastada por ilegalidade a norma estatuída pela IN RFB nº 1.027/2010, por representar a novel legislação encartada no art. 35-A da Lei nº 8.212/91 um tratamento mais gravoso ao contribuinte, inexistindo hipótese de a legislação superveniente impor multa mais branda que aquela revogada, sempre incidirá ao caso o princípio *tempus regit actum*, devendo ser aplicada em cada competência, a legislação pertinente à multa por descumprimento de obrigação principal vigente à data de ocorrência do fato gerador não adimplido.

Assim, para os fatos geradores ocorridos até a competência novembro/2008, inclusive, deve-se observância aos comandos inscritos no art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela lei nº 9.876/99.

Na sequência, para os fatos geradores ocorridos a partir da competência dezembro/2008, inclusive, incide a regra estampada nos artigos 35 e 35-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

4. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO PARCIALMENTE do recurso voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, devendo o regramento a ser dispensado à aplicação de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal obedecer à lei vigente à data de ocorrência do fato gerador.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva



Tema: PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR)
Conselheiro (a): Nereu Miguel Ribeiro Domingues



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

Processo n° 19515.005660/2008-71
Recurso n° 000.000 De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 2402-02.697 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de maio de 2012
Matéria SALÁRIO INDIRETO: PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS
Recorrentes PRODUTOS ROCHE QUÍMICOS E FARMACÊUTICOS S.A.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2003 a 31/12/2006

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PLANO DE PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS. LEI Nº 10.101/00. OBSERVÂNCIA.

Para que os valores pagos a título de PPR não sejam excluídos da base de cálculo das contribuições previdenciárias, é mister que haja a observância dos requisitos legais contidos na Lei nº 10.101/00.

TAXA SELIC. LEGALIDADE.

É correta a aplicação da taxa SELIC para as contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas em atraso pela Receita Federal.

Recurso de ofício negado. Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial para exclusão de parte dos valores lançados a título de PLR, nos termos do voto do relator, vencido o Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes que entendeu que há incidência sobre a parcela adicional paga aos segurados que cumpriram mais de 100% da meta fixada, pela razão de ter sido adotado critério subjetivo e, portanto, contrário à Lei nº 10.101/2000 e também pelo fato de que suas características teriam natureza de gratificação, pois seria de livre escolha do empregador os segurados beneficiários.

Júlio César Vieira Gomes - Presidente.

Nereu Miguel Ribeiro Domingues - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Julio César Vieira Gomes, Nereu Miguel Ribeiro Domingues, Ana Maria Bandeira, Ronaldo de Lima Macedo, Igor Araujo Soares, Ewan Teles Aguiar.

Relatório

Trata-se de auto de infração lavrado em 25/09/2008 para exigir contribuição previdenciária cota patronal e contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT), no período de 09/2003 a 12/2006.

De acordo com o Relatório Fiscal (fl. 28), o lançamento tomou como base os pagamentos efetuados pela empresa a seus segurados a título de PPR, relativamente ao período de 2003 a 2006.

A Recorrente protocolou petição (fls. 243/244) requerendo a devolução do prazo para apresentação de defesa, haja vista que estava tendo dificuldades em obter cópia do processo.

A Recorrente apresentou impugnação (fls. 289/806) pleiteando pela total insubsistência da autuação.

A d. DRJ em São Paulo (fls. 807/820) determinou fosse realizada diligência para que o fiscal atuante esclarecesse se: (i) os valores lançados não foram declarados em GFIP; (ii) os valores pagos a título de gratificações, diferenças de gratificações e bônus estatutário, já sofreram a incidência de contribuições previdenciárias por ocasião do efetivo pagamento aos segurados e se estão sendo novamente exigidos; (iii) procede a alegação da autuada de que jamais concedeu participações nos resultados três vezes ao ano; (iv) os pagamentos eventualmente feitos no mesmo ano civil decorrem de diferenças de PPRR pagas a menor na época própria em razão de erros de cálculo, de pagamentos de PPRR antecipado em 2004, ou se em virtude da transferência dos funcionários ocorrida em decorrência da venda de parte de seu negócio para a Bayer, ou ainda se em razão de antecipações de parte do PPRR de um ano pagas em outro por força de Acordo Coletivo; (v) é possível identificar a razão dos pagamentos de eventuais terceiros valores a título de participação nos resultados no mesmo ano civil, durante o período fiscalizado; e (vi) existe no período fiscalizado algum empregado que tenha zerado todas as metas e ainda assim tenha recebido o mínimo garantido.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Fiscalização em São Paulo, em diligência (fls. 835/1103), aponta que: (i) o contribuinte se equivocou em afirmar que a fiscalização apurou a base de cálculo das contribuições exigidas a partir dos valores registrados nas contas contábeis nº 41210116, 41210117, 41210126, 41210127, 41210216, pois esta foi apurada conforme as rubricas de PLR individualizadas das folhas de pagamento apresentadas à fiscalização, com o respectivo valor e nome do beneficiário da verba; (ii) o contribuinte contabiliza os valores pagos a título de PLR em contas genéricas, juntamente com verbas que ~~sofrem a incidência da contribuição previdenciária; (iii) as rubricas "310 - Gratificação", "311 -~~

Dif. Gratificação" e "1290 - Bônus Estatutário", foram excluídas, por terem sido objetos de pagamento em GPS; (iv) não procede a alegação do contribuinte de que jamais pagou PLR por três vezes ao ano, posto que foram constatados até cinco pagamentos no mesmo ano civil, conforme se verifica no "Anexo I" do resultado da diligência; (v) considerando apenas os funcionários que receberam PLR/PPRR por mais de duas vezes num mesmo ano civil, totalizou-se o montante de R\$ 5.242.638,03 de PLR pago em desacordo com o art. 3º da Lei nº 10.101/00; (vi) houve recolhimento de PLR/PPRR com periodicidade inferior a seis meses; (vii) o pagamento de PLR por mais de duas vezes não encontra amparo nas convenções coletivas de trabalho; (viii) ainda que o empregado tenha sua pontuação "zerada", terá direito a um valor mínimo de PLR; (ix) mesmo que a empresa e o funcionário não atingissem nenhuma meta, ainda assim o PLR estaria garantido; (x) a impugnação não prova documentalmente a participação do sindicato da categoria em todos os acordos de PLR, e afirma ser impossível prever num acordo as metas específicas de cada departamento e de cada empregado, bem como que estas "serão fixadas pelos setores competentes"; (xi) foram constatados funcionários que receberam da empresa valores de PLR maiores que os máximos determinados nos acordos; (xii) o contribuinte não demonstrou como os valores efetivamente pagos de PLR foram calculados, de forma clara e objetiva, levando-se em conta a conclusão das metas; (xiii) o método de cálculo da pontuação do PPRR não é claro, e não contou com a participação do sindicato da categoria; (xiv) a empresa deixou de prestar esclarecimentos solicitados pela fiscalização, relativos à execução do PPRR; (xv) a empresa não comprovou ter ocorrido o arquivamento na entidade sindical dos trabalhadores de todos os documentos relativos a sua PLR.

A Recorrente apresentou manifestação (fls. 1106/1132), atestando que: (i) o auto de infração é nulo, por ter incluído na base de cálculo das contribuições previdenciárias valores já tributados anteriormente; (ii) não é o nome da conta contábil onde foi registrada a verba paga ao empregado que determina a sua natureza jurídica, mas o negócio jurídico que lhe deu origem; (iii) a contabilização em contas sob a rubrica "gratificações" se deu, como já esclarecido, porque são contas genéricas que abarcam pagamentos de várias naturezas, dentre elas gratificações e os abonos estatutários (tributáveis) e as participações nos resultados (não tributáveis); (iv) o fato de os valores estarem registrados nessa mesma conta não determina, por si só, que sejam tributáveis, havendo a necessidade de análise da natureza específica de cada verba; (v) as Convenções Coletivas de Trabalho e os Acordos por terem sido firmados com a participação de Sindicatos que representam toda a categoria, beneficiam também todos os empregados da empresa, nos termos da Cláusula II dos Acordos, inclusive de outros Estados; (vi) alguns valores a título de gratificação não foram excluídos pela fiscalização, conforme se verifica das verbas pagas nos valores de R\$ 43.295,56 (página 60 do ANEXO I do resultado de diligência), R\$ 3.000,00 (página 79 do ANEXO I do resultado de diligência), R\$ 13.078,00 e R\$ 6.099,00 (página 211 do ANEXO I do resultado de diligência); (vii) como "participações nos resultados da empresa" não se confunde com gratificações de quaisquer espécies, mister se faz a exclusão de todo e qualquer valor pago a título de gratificação, sob pena de nulidade do lançamento fiscal; (viii) os valores excluídos pela fiscalização ainda compõem a base de cálculo dos outros processos administrativos correlatos, o que não se admite; (ix) os terceiros pagamentos eventualmente feitos no mesmo ano civil decorrem de diferenças de PPRR pagas a menor na época própria em razão de erros de cálculo, gerando a necessidade de complementar o pagamento, de pagamentos de PPRR antecipado em 2004 em razão da transferência dos funcionários ocorrida em decorrência da venda de parte do negócio da Recorrente para a Bayer e de antecipações de parte do PPRR de um ano pagas em outro por força de Acordo Coletivo, fatos que não foram infirmados pelo ilustre Fiscal; (x) no ano de 2006, houve um terceiro pagamento efetuado no mês de dezembro por expressa exigência dos Sindicatos signatários do Acordo respectivo; (xi) a cláusula IX do Acordo está prevista uma antecipação de 0,2 salário em dezembro, a ser descontado do salário a ser pago em março de 2007 a título de participação

nos resultados, não se tratando de pagamento no mesmo ano civil por mais de duas vezes; (xii) deve ser realizada nova diligência para apurar a questão da periodicidade dos pagamentos; (xiii) ainda que se constatasse o não cumprimento da periodicidade mínima prevista na Lei nº 10.101/00, não poderia o fiscal ter procedido à autuação de todos os valores pagos a título de PLR, mas tão somente à autuação dos valores que foram pagos fora do período permitido; (xiv) é impossível que um trabalhador tenha sua meta zerada e ainda assim receba o mínimo garantido; (xv) é inviável constar nos acordos todas as metas individuais dos trabalhadores; (xvi) os sindicatos jamais contestaram a criação de metas de departamento e individuais.

A d. Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo julgou o lançamento parcialmente procedente (fls. 1154/1189), sob o argumento de que: (i) integra o salário-de-contribuição a parcela recebida pelo segurado empregado a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada em desacordo com lei específica; (ii) os acordos coletivos comprometem empregadores e empregados, não possuindo capacidade de alterar as normas legais que obrigam terceiros, ou de isentar o Contribuinte de suas obrigações definidas por Lei; (iii) o crédito tributário é suspenso somente nas hipóteses elencadas no art. 151 do CTN; (iv) não há motivos para realização de perícias; (v) a aplicação da taxa SELIC está correta; e (vi) pertence à Delegacia da Receita Federal do Brasil jurisdicionante do contribuinte a competência para intimação de acórdão emitido pela Delegacia da Receita Federação Brasil de Julgamento. Houve a propositura de recurso de ofício.

A Recorrente interpôs recurso voluntário (fls. 3042/3099), alegando que: (i) o auto de infração é nulo, por vícios na apuração da base de cálculo; (ii) as convenções coletivas e os acordos firmados com os sindicatos abrangem a empresa como um todo; (iii) a participação nos resultados depende do atendimento das metas estipuladas, sendo os exemplos da autoridade fiscal, relativos à distribuição do mínimo garantido, hipotéticos e impossíveis de ocorrer na prática; (iv) atendeu a todas as regras previstas na Lei nº 10.101/00; (v) não houve o pagamento de PLR por mais de duas vezes ao ano; (vi) a contabilização das verbas pagas aos segurados em contas contábeis genéricas não pode alterar a natureza destas, que deverá ser verificada caso a caso; (vii) não incide contribuição previdenciária sobre distribuição de lucros, por força de norma constitucional e infra-constitucional; (viii) as partes têm autonomia para fixar os critérios da participação nos resultados; (ix) o auto de infração é nulo por exigir a contribuição ao SAT que já está sendo discutida na via judicial; e (x) a SELIC é inaplicável ao presente caso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues, Relator

Primeiramente, cabe mencionar que tanto o recurso de ofício como o recurso voluntário atendem a todos os requisitos de admissibilidade. Portanto, deles tomo conhecimento.

Antes de apreciar as razões de recurso, cabe ressaltar que o presente processo versa sobre a descaracterização dos planos PPR's da empresa de 2003 a 2006, em síntese, sob os fundamentos de que: (i) as convenções coletivas e acordos coletivos apenas abrangiam os estabelecimentos situados em São Paulo e Rio de Janeiro, não podendo ser utilizado pelos demais estabelecimentos da Recorrente, situados em outros estados; (ii) os acordos coletivos previam o pagamento de um mínimo garantido, independentemente de meta a ser atingida; (iii) não há menção nas convenções e acordos coletivos sobre a forma de cálculo da pontuação dos empregados; (iv) as regras não eram claras e objetivas; (v) houve o pagamento de PPR por mais de duas vezes ao ano; (vi) as parcelas relativas ao PPR da empresa foram lançadas na contabilidade em "contas de gratificação e 14º salário".

Recurso de ofício

Os i. Julgadores de 1ª instância excluíram os valores que foram retificados pelo auditor fiscal quando da realização da diligência (fls. 839 e 845/848), relativamente às rubricas "310 - Gratificação", "311 - Dif. Gratificação" e "1290 - Bônus Estatutário", que já tinham sido declaradas em GFIP e consideradas como base de incidência das contribuições previdenciárias.

Assim, considerando que os valores em questão foram retificados pela própria autoridade administrativa, posto que declarados e pagos pela Recorrente, não há qualquer reparo a ser feito na decisão de 1ª instância, motivo pelo qual nego provimento ao recurso de ofício interposto.

Recurso Voluntário

A Recorrente defende que o auto de infração é nulo, por ter incluído na base de cálculo valores que já sofreram a incidência da contribuição previdenciária, conforme já reconheceu a fiscalização por ocasião da realização de diligência.

No entanto, como já devidamente delimitado no presente processo, os valores que já tinham sido levados à tributação pela Recorrente (rubricas "310 - Gratificação", "311 - Dif. Gratificação" e "1290 - Bônus Estatutário") foram excluídos do lançamento (fls. 846/848), não havendo mais que se falar em nulidade.

Cabe ressaltar também que tal exclusão compreende também o pagamento realizado ao Diretor Presidente da Recorrente em 04/2006, no valor de R\$ 711.360,00, não havendo mais razão para se instaurar uma discussão relativa a valores que já foram excluídos do lançamento.

Pontua a Recorrente também que há ainda valores pagos a título de gratificação que não foram excluídos do lançamento, tal como se verifica nas páginas 60, 79 e 211 do “Anexo I” apurado pela fiscalização.

Alega que todo e qualquer valor pago a título de gratificação deveria ser excluído do lançamento, pois não se confunde com os valores pagos a título de PPR, independentemente de ter ocorrido a incidência das contribuições previdenciárias.

Entretanto, como exposto pela fiscalização, os valores excluídos do lançamento foram apenas os que foram objetos de pagamento por meio de GPS, sendo que, nos casos apontados pela Recorrente, os valores não foram declarados nem levados à tributação pela empresa, tal como especificado nas planilhas de fls. 910, 929 e 1063.

Posto isso, tendo sido os valores devidamente apurados pela fiscalização, bem como estando estes contabilizados em contas genéricas da contabilidade, juntamente com valores pagos a título de PPR, é mister que seja dado prosseguimento à sua cobrança, independentemente de compreenderem ou não o montante pago a título de PPR, posto foram destinados à remunerar os empregados da empresa.

Sustenta a Recorrente que a exclusão de parte dos valores ora exigidos não foi devidamente perpetrada nos autos de infração conexos, que deveriam seguir a mesma sorte.

Entretanto, em que pese estar correto o entendimento da Recorrente, tem-se que tais exclusões devem ser buscadas nos processos conexos, e não no presente contencioso administrativo.

A Recorrente alega que não possui Convenção Coletiva ou Acordo específico com os sindicatos da categoria dos profissionais situados nos outros estabelecimentos da empresa, além dos situados em São Paulo e Rio de Janeiro, por possuir poucos funcionários em tais locais. Cita-se abaixo trecho do recurso do contribuinte (fls. 3063):

“Além disso, cumpre ressaltar que mantém a Recorrente estabelecimentos administrativos e de negócios em outros Estados, onde estão lotados poucos empregados. Daí a inexistência de Convenção Coletiva ou Acordo específico com Sindicatos da categoria nestas localidades.”

Outrossim, alega que as Convenções Coletivas de Trabalho e os Acordos firmados pela empresa abrangem todos os seus empregados, bem como que seria injusto e violador do princípio da isonomia privar os demais funcionários da empresa do PPR concedido aos funcionários dos estabelecimentos situados em São Paulo e Rio de Janeiro.

Contudo, como bem exposto pela fiscalização, os PPR’s firmados pela Recorrente abrangem apenas os trabalhadores de São Paulo e Região, Rio de Janeiro, Duque de Caxias, Nilópolis e São João de Meriti, não se estendendo aos estabelecimentos localizados em Goiás/Anápolis (CNPJ nº 33.009.945/0002-04), Rio Grande do Sul/Porto Alegre (CNPJ nº 33.009.945/0011-03) e Pernambuco/Recife (CNPJ nº 33.009.945/0012-86).

Quanto a este ponto, cabe mencionar que o enquadramento sindical deve levar em consideração a base territorial do local da prestação dos serviços, ressalvadas, contudo, algumas hipóteses que podem resultar no pagamento de verbas a funcionários localizados em locais que não estão abrangidos por um plano de participação nos resultados intermediado por um sindicato local, tal como nos casos que demandam a observância dos princípios constitucionais que prescrevem a irredutibilidade de salários e do direito adquirido, assim como na hipótese de transferência temporária do empregado. Esse é o enunciado do Ministério do Trabalho e Emprego, prescrito na Ementa nº 12, aprovada pela Portaria nº 1, de 22 de março de 2002, publicada no Diário Oficial da União de 25 de março de 2002, abaixo transcrita:

“CONVENÇÃO OU ACORDO COLETIVO DE TRABALHO. LOCAL DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. Empresa que presta serviço em local diverso de sua sede, independentemente de possuir filial neste local, deve atender às condições de trabalho e salariais constantes do instrumento coletivo firmado pelos sindicatos do local da prestação do serviço, em virtude das limitações decorrentes dos critérios de categoria e de base territorial, ainda que não tenha participado da negociação de que resultou a convenção coletiva. Ficam ressalvados os princípios constitucionais que prescrevem a irredutibilidade de salários e de direito adquirido, bem como as hipóteses de transferência transitória do empregado, nos termos do § 3º, do art. 469, da Consolidação das Leis do Trabalho”

Nesse sentido, esse Conselho assim já se manifestou:

“PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. NFLD. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO REGULAMENTADORA. (...)

Para que não haja incidência de contribuições previdenciárias, a PLR paga a empregados deve resultar de negociação entre a empresa e seus empregados, por comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; e/ou por convenção ou acordo coletivo.

O enquadramento sindical deve levar em consideração a base territorial do local da prestação dos serviços. Esta regra deve ser ressalvada quando se tornar necessária a observância dos princípios constitucionais que prescrevem a irredutibilidade de salários e do direito adquirido e, ainda, na hipótese de transferência temporária do empregado.” (CSRF, Acórdão nº 9202-00503, 2ª Turma, Sessão de 09/03/2010, Cons. Rel. Elias Sampaio Freire) – destacou-se

Cumprе ressaltar ainda que, de acordo com a fiscalização, não é possível saber qual dos PPR's (se o de São Paulo ou o do Rio de Janeiro) estariam sendo levados em consideração para delimitar o pagamento dos PPR's dos estabelecimentos localizados nos outros estados.

Em vista disso, considerando que não estamos diante das hipóteses excepcionais acima mencionadas, entendo estar correta a exigência das contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de PPR para os funcionários localizados nos estabelecimentos de CNPJ's n.ºs 33.009.945/0002-04, 33.009.945/0011-03 e 33.009.945/0012-86.

Passamos, a seguir, a analisar as demais questões levantadas neste processo, para fins de averiguar se os PPR's pagos aos colaboradores situados nos estabelecimentos de CNPJ's n.ºs 33.009.945/0001-23 e 33.009.945/0023-39 (São Paulo e Rio de Janeiro), estão corretos.

A Recorrente argumenta também que está incorreta a alegação da fiscalização, de que o mínimo garantido de PPR prescinde de qualquer atendimento de metas.

Nesse sentido, pontua que o PPR mínimo está atrelado ao percentual mais baixo das metas, sendo que este nunca foi inferior a 10%.

Primeiramente, vale mencionar que não há qualquer impedimento legal que inviabilize o pagamento de um valor mínimo de PPR. Ou seja, havendo metas a serem cumpridas pelo colaborador ou pela equipe, é plenamente possível que haja a distribuição de um valor fixo de PPR, sem que isso ofenda a legislação de regência.

Sobre o tema, vale destacar voto do i. Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes¹:

“O pagamento de uma parcela em valor fixo também não desvirtua a participação nos lucros ou resultados. O importante é que a empresa tenha auferido lucro e parcela dele tenha sido distribuída aos empregados, cumprindo-se as regras antes pactuadas. O mecanismo adotado para distribuição da parcela dos lucros destinada aos empregados não é relevante. Quando se fixa parte do valor em reais busca-se assegurar que os esforços para aumento da produtividade e dos lucros já despendidos pelos trabalhadores nos exercícios financeiros anteriores sejam recompensados através de um piso em participação. A partir de então, os aumentos de lucratividade da empresa resultam participação variável pela aplicação de percentual incidente sobre os salários. Daí a necessidade do ajuste anual para que as regras pactuadas previamente sejam adequadas à realidade dos fatos. Não há nenhuma restrição da lei nesse sentido.”

Analisando os argumentos expostos pela fiscalização em relação a inexistência de metas para o pagamento mínimo de PPR, verifica-se que esta se pautou numa situação hipotética para concluir que, pela fórmula criada pela empresa, poderia haver situações em que o funcionário, mesmo que não atendesse a qualquer meta, ainda assim teria direito ao PPR mínimo.

Vejamos trecho do relatório fiscal (fl. 36):

"3.1.2.2.5- A "Cláusula VT" e "Cláusula VTI, parágrafo sexto", do ACORDO SOBRE PARTICIPAÇÃO DOS EMPREGADOS DE PRODUTOS ROCHE QUÍMICOS E FARMACÊUTICOS S.A. , DO ANO DE 2006, deixam claro o pagamento de valor "mínimo garantido" de PLR sem necessidade de atingimento de metas. O "parágrafo sexto da Cláusula. VII" afirma que "se a somatória de atingimento for igual ou inferior a 50% das metas, os COLABORADORES receberão apenas o valor mínimo garantido...". Sendo assim, quem zerou nas metas também vai receber PLR.

Contudo, não foi constatado nenhum caso em que o funcionário teria zerado as metas, não podendo tal situação hipotética ser levada a cabo a ponto de desconsiderar por completo os PPR's firmados pelos estabelecimentos de CNPJ's nºs 33.009.945/0001-23 e 33.009.945/0023-39.

Outrossim, também não foi levantado pelo fiscal as situações em que o funcionário teria recebido apenas recebido o mínimo garantido, a fim de verificar, ao menos, se nesses casos, poder-se-ia falar na incidência das contribuições previdenciárias.

Outro ponto levantando pela fiscalização foi quanto à inexistência de regras claras e objetivas para o pagamento do PPR. Assim entendeu a fiscalização:

"3.1.2.3.1 - A "Cláusula VI" dos ACORDOS SOBRE PARTICIPAÇÃO DOS EMPREGADOS DE PRODUTOS ROCHE QUÍMICOS E FARMACÊUTICOS S.A., DE 2003 A 2006, define valores de PPRR a serem pagos a cada COLABORADOR, de acordo com a respectiva Estrutura Hierárquica Funcional. Foi estabelecido o PPRR Mínimo (independente de metas), PPRR de 100% das Metas e, ainda, o PPRR Máximo (critério subjetivo). Sendo assim, de acordo com essas regras, determinado empregado pode cumprir 100% das metas e receber o PPRR máximo, enquanto outro, nas mesmas condições, pode receber o PPRR relativo a 100% das metas. O acordo não esclarece qual a condição para se receber o PPRR Máximo e já garante o PPRR Mínimo."

Em relação a este ponto, cabe mencionar que, em que pese os acordos coletivos não terem maiores informações sobre o percentual máximo a ser pago aos colaboradores, é possível entender que este é pago somente quando o funcionário ultrapassa 100% das metas estipuladas, tal como defendeu a Recorrente em seu recurso.

Isto porque, os quadros demonstrativos inseridos nos acordos coletivos estipulam um valor mínimo a ser distribuído, mais uma parcela se o funcionário atingir 100% das metas, e mais uma parcela se o funcionário atingir o "máximo", que pela lógica só é pago quando restar superada a meta de 100%.

Inobstante, não restou comprovado pela fiscalização que este percentual máximo estava sendo utilizado com subjetividade pela empresa a fim de remunerar seus colaboradores, não devendo, pois, ser utilizado como um dos pilares para se descaracterizar o plano de participação nos resultados da empresa.

A fiscalização entendeu também que os acordos relativos aos anos de 2003 a 2005 previam o pagamento de uma "Premiação negociada entre Diretoria e presidência". Veja-se:

"3.1.2.3.2 - Nos ACORDOS SOBRE PARTICIPAÇÃO DOS EMPREGADOS DE PRODUTOS ROCHE QUÍMICOS E FARMACÊUTICOS S.A., DE 2003 A 2005, "Cláusula VI", para a Estrutura Hierárquica "Cód. 1- Diretoria e Gerência", consta o seguinte: "Premiação negociada entre Diretoria e presidência", porém já garantindo o PPRR Mínimo. Ora, se a premiação vai ser negociada, então as regras são subjetivas e não fazem parte do Acordo, contrariando disposição legal (lei 10.101, de 19/12/2000, Art. 2o, § 1o e § 2o). Qualquer negociação que não tenha sido arquivada na entidade sindical dos trabalhadores está em desacordo à lei."

Em relação a este segundo ponto, verifica-se que os PPR's de 2003 a 2005 possuíam uma previsão de que, além do mínimo garantido, fosse pago à diretoria, gerência e chefia, "Premiação negociada entre Diretorias e Presidência". Ressalta-se apenas que o PPR de 2006 já não abarcava tal possibilidade.

Em vista disso, ao retirar os índices de pagamento de PPR (1.8 e 1.9 salários, por exemplo), e inserir uma forma de remuneração condicionada à negociação interna dos trabalhadores, restaram claramente violadas as disposições contidas na Lei nº 10.101/00, mais especificamente quanto à obrigatoriedade das regras serem claras e objetivas.

Assim, entendo que os pagamentos realizados à diretoria, gerência e chefia, sob a égide dos PPR's de 2003 a 2005, decorrentes de negociação entre as diretorias e presidência, devem sofrer a incidência das contribuições previdenciárias.

Sustentou a fiscalização também que os acordos relativos aos anos de 2003 a 2005 previam a possibilidade do atendimento dos objetivos serem apurados pelas áreas de Planejamento e Controle de Negócios e aprovados pela Diretoria:

"3.1.2.3.3 - Conforme "Cláusula VI, Parágrafo Segundo" dos ACORDOS SOBRE PARTICIPAÇÃO DOS EMPREGADOS DE PRODUTOS ROCHE QUÍMICOS E FARMACÊUTICOS S.A., DE 2003 A 2005, "O atingimento dos objetivos para os níveis hierárquicos relativo a "vendas", bem como a determinação dos valores para a PPRR, serão apurados pelas áreas de Planejamento e Controle de Negócios e aprovados pela Diretoria, segundo critérios estabelecidos e validados formalmente em conjunto com os colaboradores através de "documento específico". Novamente contrariando a referida disposição legal (lei 10.101, de 19/12/2000, art. 2o, § 1o e § 2o). (...)"

De acordo com os referidos acordos, o atendimento dos objetivos a serem alcançados pelos setores de vendas, será apurado pelas áreas de Planejamento e Controle de Negócios e aprovados pela Diretoria, de acordo com documentos específicos.

Constam também nos acordos que a determinação dos valores dos PPR's serão veiculados nesses documentos específicos. Veja-se trecho do acordo coletivo de 2005, que segue a mesma linha dos acordos de 2003 e 2004 (fl. 133/134):

“Parágrafo Segundo: O atingimento dos objetivos para os níveis hierárquicos representados pelo Código 5 da tabela, bem como a determinação dos valores para a PPR, serão apurados pelas áreas de Planejamento e Controle de Negócios e aprovados pela Diretoria, segundo critérios estabelecidos e validados formalmente em conjunto com os colaboradores através de documento específico.”

Os trechos relativos aos acordos de 2003 e 2004 se encontra às folhas 118 e 125 do processo eletrônico.

Analisando a assertiva da fiscalização, bem como os argumentos da Recorrente, entendo que, neste caso, o PPR da empresa violou as disposições contidas na Lei nº 10.101/00.

Isto porque, ao conceder às áreas de Planejamento e Controle de Negócios, bem como à Diretoria, o poder para determinar o valor do PPR a ser distribuído, está-se incorrendo no mesmo equívoco verificado quando do pagamento da *“Premiação negociada entre Diretorias e Presidência”*, haja vista que cria uma forma subjetiva de remunerar os funcionários, em total dissonância com o previsto na Lei nº 10.101/00. .

Destarte, entendo que não assiste razão à Recorrente quanto a esse ponto.

A autoridade fiscal apontou também que os PPR's de 2003 a 2005 previam uma *“Premiação Extraordinária da Força de Vendas”*. Vejamos:

“3.1.2.3.4 - A “Cláusula VIII” dos ACORDOS SOBRE PARTICIPAÇÃO DOS EMPREGADOS DE PRODUTOS ROCHE QUÍMICOS E FARMACÊUTICOS S.A., dos ANOS DE 2003 a 2005 - Premiação Extraordinária da Força de Vendas - faculta a Roche a pagar uma premiação extraordinária para a força de vendas a título de PPR. Este dispositivo é contrário a disposição legal, lei 10.101, de 19/12/2000, art. 2o, § 1o e § 2o (regras claras e objetivas e necessidade de arquivamento dos acordos na entidade sindical dos trabalhadores).”

No que tange a este quesito, constata-se que a possibilidade aberta pela Recorrente, de pagar uma premiação extraordinária à *“força de vendas”*, cria um instrumento hábil à remuneração discricionária dos trabalhadores, tendo em vista que está desatrelada de qualquer meta e regras claras e objetivas.

Desta forma, é mister que todos os pagamentos realizados a título de *“Premiação Extraordinária da Força de Vendas”*, relativamente aos PPR's de 2003 a 2005, componham a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Além dos pontos até aqui expostos, a autoridade administrativa concluiu ainda que a Recorrente chegou a distribuir PPR para alguns funcionários por até cinco vezes no mesmo ano civil.

Quanto a este ponto, defende a Recorrente que restou comprovado pelo documento 06 apresentado junto à defesa que os terceiros pagamentos eventualmente feitos no mesmo ano civil decorrem de: “(a) diferenças de PPRR pagas a menor na época própria em razão de erros de cálculo, gerando a necessidade de complementar o pagamento; (b) pagamentos de PPRR antecipado em 2004 em razão da transferência dos funcionários ocorrida em decorrência da venda pela Recorrente de parte de seu negócio para a Bayer e (c) antecipações de parte do PPRR de um ano pagas em outro por força de Acordo Coletivo, fatos que não foram infirmados pelo ilustre Fiscal.”

Analisando as planilhas apresentadas pela Recorrente (fls. 756 e seguintes), verifica-se que a empresa buscou especificar cada um dos casos em que teria ocorrido o pagamento por mais de 2 vezes ao ano, ou em período inferior a 6 meses, dando-lhes a devida explanação.

A autoridade administrativa, ao responder aos questionamentos realizados pela DRJ em relação à frequência dos pagamentos de PPR (fl. 839), simplesmente reprisou o que já tinha dito no relatório fiscal, no sentido de que haviam pagamentos realizados por até 5 vezes no mesmo ano civil, como se a ocorrência de um pagamento realizado a “destempo” a título de PPR, independentemente da justificativa dada pela empresa, deveria compor a base de incidência das contribuições previdenciárias.

Entretanto, entendo que a fiscalização, ao se negar responder ao questionamento da DRJ, tampouco apreciar as planilhas detalhadas apresentadas pelo contribuinte, não produziu a prova necessária para que o lançamento subsistisse quanto a este ponto, mormente quando o que importa para fins de averiguação da frequência dos pagamentos realizados a título de PPR é a competência a que cada um se refere.

Destarte, é mister que seja afastada do presente lançamento a suposta ofensa à Lei nº 11.101/00, especificamente no que tange à frequência dos pagamentos efetuados pela Recorrente.

Alega a Recorrente também que, o fato dos valores pagos a título de PPR terem sido contabilizados em conta de gratificações, juntamente com gratificações propriamente ditas, bem como abonos estatutários, os quais foram levados à tributação, não pode ser considerado a ponto de se descaracterizar a natureza jurídica das participações nos resultados.

Em relação a este assunto entendo que o contribuinte tem razão, já que a contabilização do PPR em conta de gratificação, juntamente com outras verbas tributáveis, não pode ser considerada a ponto de descaracterizar a natureza jurídica das verbas, até porque não há qualquer requisito previsto na Lei nº 10.101/00 nesse sentido.

No entanto, cabe apenas ressaltar que, ao proceder dessa forma, a Recorrente infringiu o disposto no art. 32, inc. II, da Lei nº 8.212/91, haja vista que não escriturou os fatos geradores das contribuições previdenciárias em contas próprias da contabilidade, não havendo, contudo, que se desconsiderar por completo os PPR's firmados.

Por este motivo, entendo que o fato da empresa ter contabilizado os pagamentos de PPR em conta de gratificação não pode, por si só, resultar na incidência das contribuições previdenciárias.

Não obstante, este Conselho já pacificou o entendimento de que a SELIC é aplicável aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, nos termos da Súmula nº 04 do CARF:

“Súmula CARF 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.

Sintetizando os pontos debatidos neste processo, verifica-se que não deve ser dado provimento ao recurso voluntário, em relação às contribuições previdenciárias exigidas sobre os pagamentos realizados a título de PPR para os estabelecimentos situados fora dos Estados de São Paulo e Rio de Janeiro (CNPJ's nºs 33.009.945/0002-04, 33.009.945/0011-03 e 33.009.945/0012-86).

Por outro lado, deve ser dado provimento ao recurso voluntário, para extinguir os valores pagos a título de PPR aos funcionários localizados em São Paulo e Rio de Janeiro (CNPJ's nºs 33.009.945/0001-23 e 33.009.945/0023-39), decorrente dos acordos coletivos firmados para o período de 2006.

Já no que se refere aos valores pagos aos colaboradores situados nestes estabelecimentos (São Paulo e Rio de Janeiro), porém em decorrência dos acordos coletivos firmados nos períodos de 2003 a 2005, tem-se que, em tese, só atrairiam a incidência da contribuição previdenciária os pagamentos dos valores à diretoria, gerência e chefia, sob a denominação de *“Premiação negociada entre Diretorias e Presidência”*, a totalidade dos valores pagos a título de *“Premiação Extraordinária da Força de Vendas”*, bem como os valores pagos às estruturas hierárquicas de que tratam os acordos de 2003 a 2005, nos seus respectivos parágrafos § 2º da Cláusula VI (Acordo de 2003 - fls. 117/118; Acordo de 2004 – fls. 125; e Acordo de 2005 – fls. 133/134).

Entretanto, considerando que a empresa escriturou os valores pagos a título de PPR em contas contábeis genéricas de gratificação, seria impossível buscar segregar os pagamentos realizados à Diretoria e à Presidência em decorrência das cláusulas gerais que estipulavam índices salariais pré-fixados para o cálculo do PPR, dos pagamentos feitos sob a denominação de *“Premiação negociada entre Diretorias e Presidência”*.

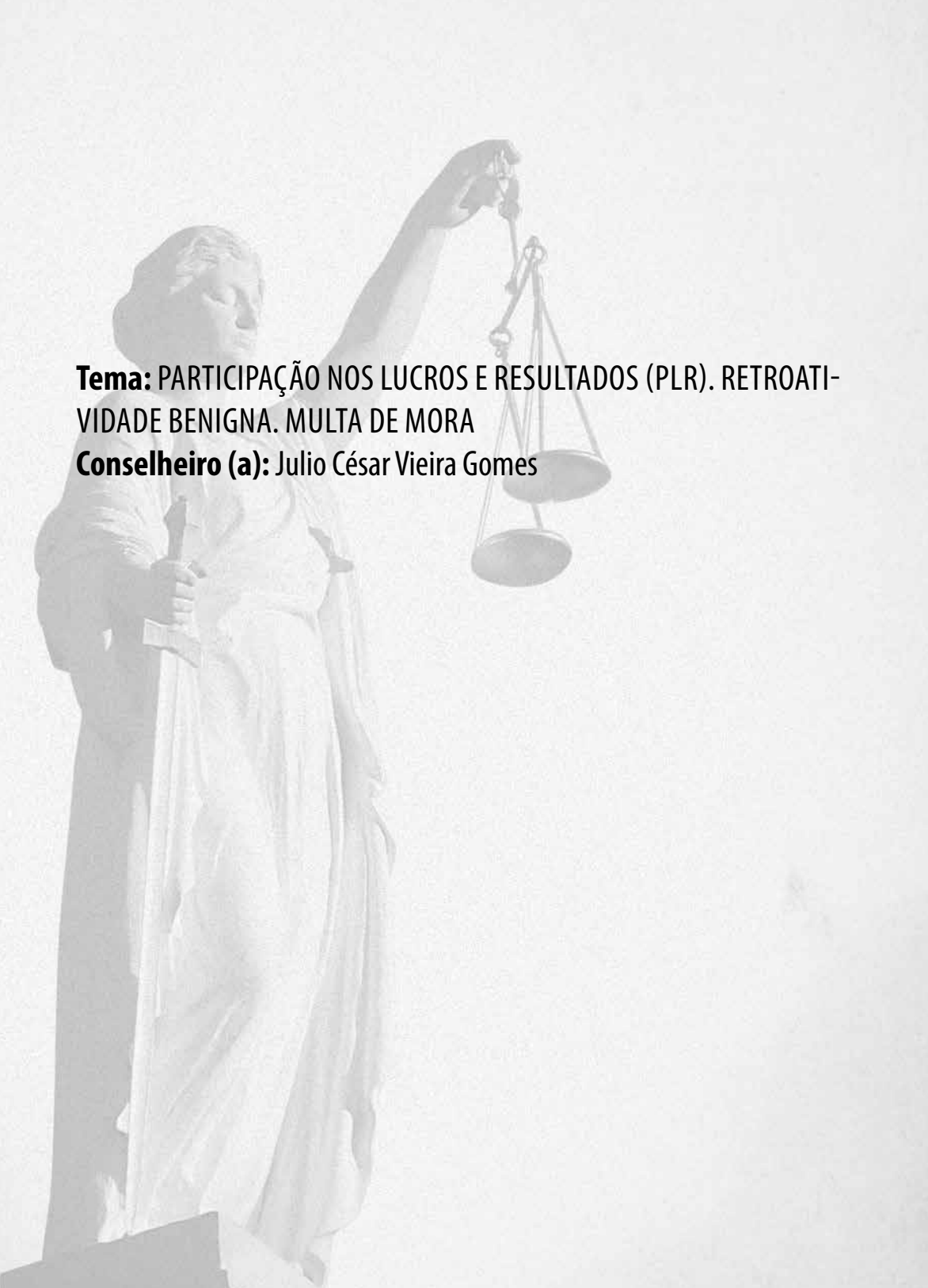
O mesmo raciocínio se aplica aos funcionários inseridos nos setores que receberam os valores decorrentes da previsão contida no parágrafo § 2º da Cláusula VI dos acordos de 2003 a 2005, bem como os valores decorrentes de *“Premiação Extraordinária da Força de Vendas”*.

Assim sendo, no que tange aos estabelecimentos de São Paulo e Rio de Janeiro (CNPJ's nºs 33.009.945/0001-23 e 33.009.945/0023-39), relativamente aos acordos de 2003 a 2005, não deve ser dado provimento ao recurso do contribuinte em relação a todos os pagamentos realizados aos funcionários alcançados pelas seguintes previsões: (i) *“Premiação negociada entre Diretorias e Presidência”*; (ii) *“Premiação Extraordinária da Força de Vendas”*; e (iii) Setores de venda de que tratam o § 2º da Cláusula VI dos acordos de 2003 a 2005.

Diante do exposto, voto pelo **CONHECIMENTO** do recurso de ofício para **NEGAR-LHE PROVIMENTO**, bem como pelo **CONHECIMENTO** do recurso voluntário para **DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO**, a fim de que os valores pagos a título de PPR aos funcionários localizados em São Paulo e Rio de Janeiro (CNPJ's n^{os} 33.009.945/0001-23 e 33.009.945/0023-39), decorrente dos acordos coletivos firmados para o período de 2006, sejam excluídos do lançamento, bem como para excluir os valores exigidos a título de PLR, relativamente aos acordos coletivos de 2003 a 2005, incidentes sobre os pagamentos realizados aos funcionários localizados nos estabelecimentos de São Paulo e Rio de Janeiro (CNPJ's n^{os} 33.009.945/0001-23 e 33.009.945/0023-39), com exceção dos pagamentos realizados aos funcionários alcançados pelas seguintes previsões contratuais: (i) *“Premiação negociada entre Diretorias e Presidência”*; (ii) *“Premiação Extraordinária da Força de Vendas”*; e (iii) Setores de venda de que tratam o § 2º da Cláusula VI dos acordos de 2003 a 2005.

É o voto.

Nereu Miguel Ribeiro Domingues



Tema: PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). RETROATIVIDADE BENIGNA. MULTA DE MORA
Conselheiro (a): Julio César Vieira Gomes



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

Processo n° 19740.000620/2008-79
Recurso n° 000.000 Voluntário
Acórdão n° **2402-02.506 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 12 de março de 2012
Matéria SALÁRIO INDIRETO: PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS
Recorrente ICATU SEGUROS S.A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/10/2004

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.

Incide contribuição previdenciária aos valores pagos a título de participação nos lucros e resultados da empresa, quando não satisfeitos os requisitos exigidos pela legislação para gozo da imunidade.

MULTA DE MORA.

Aplica-se aos processos de lançamento fiscal dos fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449 e declarados em GFIP o artigo 106, inciso II, alínea "c" do CTN para que as multas de mora sejam adequadas às regras do artigo 61 da Lei n° 9.430/96. No caso da falta de declaração, a multa aplicável é a prevista no artigo 35 da Lei n° 8.212, de 24/07/91, nos percentuais vigentes à época de ocorrência dos fatos geradores.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial para que sejam excluídos da base de cálculo os pagamentos das primeira e segunda parcelas aos segurados incluídos pela fiscalização no lançamento. A Conselheira Ana Maria Bandeira acompanhou o relator pelas conclusões. Declarou-se impedido o Conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

Julio Cesar Vieira Gomes – Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Ewan Teles Aguiar e Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou procedente o lançamento fiscal realizado em 27/11/2008. É objeto do lançamento a contribuição ao FNDE incidente sobre pagamentos a título de participação nos lucros e resultados da empresa, sem correspondência com os requisitos exigidos pela legislação para que assim sejam conceituados. Seguem transcrições de trechos do relatório fiscal e do acórdão recorrido:

Relatório Fiscal:

5.1. *Da análise das Folhas de Pagamentos e dos lançamentos contábeis efetuados na conta de resultado nº 392112 — "Desp.c/Particlucros e Resul. — Empregados no ano de 2004", foi possível detectar a ocorrência de pagamentos sob o título de Participação nos Lucros e Resultados em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil, em flagrante desobediência ao estabelecido no art 3º, § 2º da lei 10.101/2000.*

5.2. Os pagamentos foram efetuados de duas formas:

5.2.1. *Na folha de pagamento, diretamente ao funcionário: adiantamento em 01/2004, complemento em 02/2004, e nova parcela em 08/2004, sendo que houve alguns poucos pagamentos em 03/2004, 09/2004 e 10/2004, conforme discriminado no Anexo I (fls 01)*

5.2.2. *Por meio de previdência privada — PGBL em 02/2004 e 08/2004 por opção do funcionário.*

...

Acórdão:

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS EM DESACORDO COM LEI. CONTRIBUIÇÃO PATRONAL.

Entende-se por salário-de-contribuição a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, inclusive os ganhos habituais sob forma de utilidades (art. 28, I da Lei 8.212/1991).

Devida contribuição a cargo da empresa sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados . que prestam serviços a empresa (art. 22, I e II da Lei nº 8.212/91).

Nos termos do art. 28, §9º, "j" da Lei 8.212/1991 e art. 214, §9º, inciso X e §10 do RPS, aprovado pelo Decreto 3048/99, integra

o salário de contribuição para fins de incidência previdenciária a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga em desacordo com a lei 10.101/2000.

Devida contribuição social destinada aos Terceiros - FNDE, a cargo da empresa sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados que lhe prestem serviços, nos termos dos artigos 2º e 3º da Lei nº 11457/07 e legislação complementar.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

...

Contra a decisão, o recorrente interpôs recurso voluntário, onde reitera as alegações iniciais:

3.2.1. Quanto aos fatos destaca que a fiscalização não alegou objetivo de remunerar ou "camuflar" salários, sendo verificado que os valores decorrem do seu lucro mas que "deve ser integrado a base de cálculo da contribuição previdenciária pelo simples fato de não ter observado a periodicidade prevista na legislação previdenciária".

3.2.2. Quanto as previsões legais entende que o disposto no art 70, inciso XI da Constituição Federal não deixa espaço para o legislador dispor de forma diferente quanto a impossibilidade de integração da participação nos lucros ao salário do trabalhador. Considera o disposto na alínea "j", § 9º, art. 28 da Lei 8.212/91 restritivo do alcance da norma constitucional. Cita a Lei 10101/00 como regulamentadora e uniformizadora de procedimentos, concluindo que "a impugnante não desvirtuou o instituto da participação nos lucros, sendo indevida a cobrança das contribuições previdenciárias ..."

3.2.3. Aponta que de acordo com Convenção Coletiva de Trabalho celebrada entre o Sindicato das Empresas de Seguros Privados, de Capitalização e de Resseguros no Estado do Rio de Janeiro, ao qual a impugnante está vinculada e o Sindicato dos Securitários do Estado do Rio de Janeiro, de 14/01/2004, referente especificamente a participação nos lucros e resultados, tem-se que:

a) Pagamento de duas parcelas no ano de 2004, em janeiro e julho, a título de participação nos lucros, sendo a primeira de "cunho obrigatório."

b) A segunda parcela em julho só seria devida para aquelas empresas que não possuíssem programa próprio de distribuição de lucros.

c) A impugnante optou por formalizar um programa próprio, "com regras mais benéficas, conforme facultado pelo art. 2º, I, da Lei nº 10.101/00."

d) Atenta para o fato de que seu programa observou todas as regras referentes a participação nos lucros, sendo estipulado os meses de fevereiro e agosto para distribuição.

e) Observa que estava vinculada a dois instrumentos de negociação coletiva válidos, optando por efetuar a distribuição de acordo com o disposto em ambas as negociações: janeiro, fevereiro e agosto.

f) Aponta o disposto no art. 7º, inciso XXVI, referente aos direitos dos trabalhadores quanto ao reconhecimento das convenções e acordos coletivos, assim como o art. 611 da Consolidação das Leis do Trabalho, que dispõe acerca da obrigatoriedade do cumprimento das normas pelas partes celebrantes. Entende que a Lei 10101/00 se encontra no mesmo patamar hierárquico da Convenção Coletiva.

g) Cita decisões da Justiça do Trabalho acerca da matéria e conclui que o pagamento "se deu com amparo no art. 7º, inciso XXVI da Constituição Federal, o que deve prevalecer ante a alegada ofensa à Lei n" 10.101/00.

3.2.4. A impugnante discorre sobre a vedação constitucional A tributação da participação nos lucros e resultados. Entende que a Constituição Federal já regulamentava a participação nos lucros e que somente a gestão da empresa deveria se remeter regulamentação da lei. Ressalva porém que mesmo que a regulamentação estivesse se estendido a participação nos lucros, o disposto na alínea "j", §9, art. 28 da Lei 8.212/91 não poderia alterar sua condição de parcela não integrante do salário de contribuição, uma vez que o dispositivo constitucional trata de imunidade de tributação.

3.2.5. Discorre ainda acerca do estímulo constitucional As empresas, referente A. distribuição de lucros, entendendo que a rígida interpretação da Lei 10101/00 viola o art. 218, § 4º da Constituição Federal.

3.2.6. Cita decisões dos Tribunais Superiores e dos Tribunais Regionais Federais para embasar sua razões.

3.3 Requer a procedência da presente impugnação com declaração de insubsistência do Auto de Infração.

E ainda que:

Em seguida, postula a Recorrente que o lançamento seja adequado a nova redação do artigo 35 da Lei n° 8.212/91 dada pela Lei n° 11.941/2009, para fazer constar a redução dos percentuais de multa, nos termos da fundamentação exposta acima. No mérito, requer seja dado integral provimento ao presente Recurso Voluntário para reformar in totum o acórdão recorrido e, conseqüentemente, cancelar o Auto de Infração n° ... e julgar insubsistente os créditos tributários a ele vinculados.

Por fim, a recorrente notícia e requer que seja processada a sua alteração de denominação para ICATU SEGUROS S.A, requerimento autuado sob nº 19740.000628/2008-35.

É o Relatório..

CÓPIA

Voto

Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes, Relator

Comprovado nos autos o cumprimento dos pressupostos de admissibilidade do recurso, passo ao exame das questões preliminares.

Procedimentos formais

Quanto ao procedimento da fiscalização e formalização do lançamento também não se observou qualquer vício. Foram cumpridos todos os requisitos dos artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235, de 06/03/72, *verbis*:

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;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

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. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

O recorrente foi devidamente intimado de todos os atos processuais que trazem fatos novos, assegurando-lhe a oportunidade de exercício da ampla defesa e do contraditório, nos termos do artigo 23 do mesmo Decreto.

Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)

III - por edital, quando resultarem improficuos os meios referidos nos incisos I e II. (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)

A decisão recorrida também atendeu às prescrições que regem o processo administrativo fiscal: enfrentou as alegações pertinentes do recorrente, com indicação precisa dos fundamentos e se revestiu de todas as formalidades necessárias. Não contém, portanto, qualquer vício que suscite sua nulidade, passando, inclusive, pelo crivo do Egrégio Superior Tribunal de Justiça:

Art. 31. A decisão conterà relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 9.12.1993).

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. NULIDADE DO ACÓRDÃO. INEXISTÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SERVIDOR PÚBLICO INATIVO. JUROS DE MORA. TERMO INICIAL. SÚMULA 188/STJ.

1. Não há nulidade do acórdão quando o Tribunal de origem resolve a controvérsia de maneira sólida e fundamentada, apenas não adotando a tese do recorrente.

2. O julgador não precisa responder a todas as alegações das partes se já tiver encontrado motivo suficiente para fundamentar a decisão, nem está obrigado a ater-se aos fundamentos por elas indicados “. (RESP 946.447-RS – Min. Castro Meira – 2ª Turma – DJ 10/09/2007 p.216).

Portanto, em razão do exposto e nos termos das regras disciplinadoras do processo administrativo fiscal, não se identificam vícios capazes de tornar nulo quaisquer dos atos praticados:

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.

No mérito

Participação nos lucros e resultados

A participação do trabalhador nos lucros e resultados da empresa é um marco histórico dos direitos trabalhistas. Com todas as conquistas: salário-mínimo, limitação da jornada de trabalho, proteção contra a demissão sem justa causa, fêrias, descanso semanal remunerado, apenas para mencionar algumas, ainda assim capital e trabalho se opunham, um ao outro, como realidades inconciliáveis.

Foi com a Constituição Federal que se abriu a possibilidade de o trabalhador auferir parte do resultado de sua força laboral entregue à empresa. No artigo 7º, Inciso XI, junto com outros direitos sociais do trabalhador está a participação nos lucros ou resultados, desvinculada da remuneração; portanto, trata-se imunidade tributária:

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;

Entretanto, apenas com a Medida Provisória nº 794, de 22/12/94, convertida na Lei nº 10.101, de 19/12/2000, a matéria foi regulamentada:

Art.1ª Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.

a) Finalidades:

- integração entre capital e trabalho; e
- ganho de produtividade.

Art.2ª 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:

I - comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;

II - convenção ou acordo coletivo.

§1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

b) Negociação entre empresa e empregados, através de acordo coletivo ou comissão de trabalhadores. No instrumento de negociação devem constar, com clareza e objetividade, as condições a serem satisfeitas (regras adjetivas) para a participação nos lucros ou resultados (direitos substantivos).

Entre outros, podem ser considerados como critérios ou condições: produtividade, qualidade, lucratividade, programas de metas e resultados mantidos pela empresa. Vê-se que no instrumento de negociação deve constar o que dispõe o artigo 2º, §1º e, no caso dos critérios para se fazer jus ao benefício, o legislador cuidou apenas de exemplificá-los.

Como se constata pelas disposições acima, a regulamentação é no sentido de proteger o trabalhador para que sua participação nos lucros se efetive. Não há regras detalhadas na lei sobre os critérios e as características dos acordos a serem celebrados. Os sindicatos envolvidos ou as comissões, nos termos do artigo 2º, têm liberdade para fixarem os critérios e condições para a participação do trabalhador nos lucros e resultados. A intenção do legislador foi impedir que critérios ou condições subjetivos obstassem a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados. As regras devem ser claras e objetivas para que os critérios e condições possam ser aferidos. Com isto, são alcançadas as duas finalidades da lei: a empresa ganha em aumento da produtividade e o trabalhador é recompensado com sua participação nos lucros.

Nesse sentido, o artigo 2º, §1º, I da lei possibilita inclusive que a condição para a participação nos lucros ou resultados seja apenas a lucratividade da empresa. Comprovando-se no Demonstrativo de Resultados do Exercício Financeiro que estão sendo distribuídos lucros aos trabalhadores, que existe acordo coletivo ou comissão de trabalhadores e que a distribuição não é inferior a um semestre civil a participação nos lucros é regular. Não há nenhuma restrição na lei para que assim proceda a empresa. E nem poderia a autoridade fiscal criá-las no caso concreto, sob pena de violação do Princípio da Legalidade, artigo 37, “caput” da Constituição Federal.

Quanto aos mecanismos de aferição das informações para fins de comprovação do cumprimento dos critérios para a participação, não há qualquer previsão na lei no sentido de se exigir metas individualizadas para os trabalhadores. E nem poderia. Caso adotasse a lucratividade da empresa ou o alcance de outras metas organizacionais, critérios esses exemplificados na lei, não vejo como se aferir individualmente a parcela de contribuição de cada trabalhador para o cumprimento dessas metas. Como se poderia aferir a parcela do lucro de uma empresa de grande porte atribuída individualmente a um trabalhador da linha de produção? E mais. A exigência por parte da fiscalização de metas individualizadas vai de encontro ao que se procurou evitar na regulamentação da participação nos resultados e lucros – PLR, que é afastá-lo do conceito de salário. Caso se exigisse do segurado empregado o cumprimento de metas individuais para a percepção do benefício, flagrantemente, caracterizaria um prêmio, gratificação, e como tal parcela remuneratória.

Em razão de tudo aqui exposto, vê-se que prevalece a livre negociação para a participação nos lucros ou resultados. Porém, é possível que esse importante direito trabalhista seja malversado em prejuízo dos próprios trabalhadores e do fisco. Comprovando a autoridade fiscal dissimulação do pagamento de salários com participação nos lucros, deverá aplicar o Princípio da Verdade Material para considerar os valores pagos integrantes da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

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

Autenticado digitalmente em 22/03/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 22/03/

2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES

Impresso em 15/03/2013 por ANTONIA IRISMAR OLIVEIRA GUIMARAES - VERSO EM BRANCO

Nesse sentido, preocupou-se o legislador com essa possibilidade de se desvirtuar a finalidade da lei e se utilizar a participação nos lucros e resultados da empresa para a sonegação de contribuições sociais:

Art.3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

...

§2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

No caso, a fiscalização, na análise dos documentos da empresa que sustentam o pagamento do benefício e de sua escrituração contábil, verificou que para parte expressiva dos segurados empregados foram realizados pagamentos em periodicidade inferior a um semestre civil e mais de duas vezes ao ano. Assim, os valores distribuídos a esses trabalhadores a título de participação nos lucros e resultados foram considerados de natureza salarial. Esses pagamentos foram realizados em cumprimento à convenção coletiva e às regras do acordo com a comissão de empregados instituída para essa finalidade. A convenção coletiva obrigava ao pagamento de uma primeira parcela no mês de janeiro de 2004 e, para as empresas que possuísem programas de PLR, uma segunda parcela conforme dispusessem seus instrumentos próprios. No caso da recorrente, todas as regras foram acordadas através de negociações entre empregador e comissão de empregados. Esse instrumento de negociação, que é anterior à convenção coletiva, dispõe que o benefício também seria pago em duas parcelas, a primeira no mês de fevereiro e a segunda, em agosto.

Diante de existência desses dois instrumentos, igualmente válidos, a recorrente entendeu que para cumpri-los deveria realizar o pagamento nos meses de janeiro, fevereiro e também agosto, do que resultou três parcelas e não apenas duas como limita a lei de regência do PLR.

Entendo que isoladamente ambos os instrumentos atendem as disposições da lei, mas não o procedimento adotado pela recorrente. Isto porque, em primeiro lugar prevalece a norma cogente do diploma legal sobre quaisquer disposições entre as partes, artigo 123 do CTN, segundo porque havia outras interpretações e formas de cumprir as disposições trabalhistas entre as partes sem conflitos com as regras da lei:

a) pelo critério temporal, sendo a convenção coletiva posterior ao acordo com a comissão de empregados, este último deveria se adequar às novas regras, do que resultaria pagamento de parcelas em janeiro e quaisquer um dos dois outros meses, fevereiro ou agosto, mas não em ambos;

b) pelo princípio da maior proteção, quanto antes a percepção das parcelas melhor para o trabalhador, do que resultaria os pagamentos nos meses de janeiro, para atender à convenção coletiva, e fevereiro, sem valor remanescente para agosto.

A jurisprudência de nossos tribunais superiores já firmaram jurisprudência no sentido da obrigatoriedade de cumprimento dos requisitos legais para gozo da imunidade:

RECURSO ESPECIAL Nº 8516.160 - PR (2006/0118223-8)

RELATORA: MINISTRA ELLIANA CALMON

RECORRENTE: MILÊNIA AGROCIÊNCIAS S/A ADVOGADO.
MARCELO SALDANHA ROHENKOHL E OUTRO(S)

RECORRIDO : INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL
- INSS

ADVOGADO: WEBER ATOS VANZO

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO.
CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. ISENÇÃO.
NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA A LEGISLAÇÃO
ESPECÍFICA.

1. Embasado o acórdão recorrido também em fundamentação infraconstitucional autônoma e preenchidos os demais pressupostos de admissibilidade, deve ser conhecido o recurso especial.

2. O gozo da isenção fiscal sobre os valores creditados a título de participação nos lucros ou resultados pressupõe a observância da legislação específica regulamentadora, como dispõe a Lei 8.212/91.

3. Descumpridas as exigências legais, as quantias em comento pagas pela empresa a seus empregados ostentam a natureza de remuneração, passíveis, pois, de serem tributadas.

4. Ambas as Turmas do STF têm decidido que é legítima a incidência da contribuição previdenciária a mesmo no período anterior a regulamentação do art. 70, XI, da Constituição Federal, atribuindo-lhe eficácia dita limitada, fato que não pode ser desconsiderado por esta Corte.

5. Recurso especial não provido.

O somatório de meses para pagamento mostra-se contrário à lei e tem como consequência jurídica a tributação sobre as parcelas excedentes ao limite legal; no entanto, observo que a fiscalização realizou o lançamento em relação a todas as parcelas, bastando que tenham sido pagas mais de duas ao ano. Assim, integraram a base de cálculo os pagamentos realizados nos meses de janeiro, fevereiro e agosto, também foi constatado que alguns poucos segurados receberam pagamentos em março, setembro e outubro de 2004. A fiscalização verificou quais empregados perceberam mais de duas parcelas ao ano ou periodicidade inferior a um semestre e todos os pagamentos realizados a eles foram incluídos na base de cálculo.

Entendo que a interpretação adotada pela fiscalização não se coaduna com os preceitos do diploma de regência do benefício.

Art. 3º (...)

§2o É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/09/2001

Autenticado digitalmente em 22/03/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 22/03/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES

Impresso em 15/03/2013 por ANTONIA IRISMAR OLIVEIRA GUIMARAES - VERSO EM BRANCO

Somente os pagamentos realizados após a segunda parcela é que estão em desconformidade com a lei. Quando do pagamento da primeira parcela no mês de janeiro de 2004 não há qualquer óbice para o gozo da imunidade da contribuição incidente sobre esse valor, independentemente do número de parcelas que eventualmente seriam posteriormente pagas e assim também em relação à segunda parcela, que para alguns empregados ocorreu em fevereiro e para outros em meses seguintes. As parcelas que não devem ser consideradas como PLR são as terceira e seguintes. Conforme já exposto, as regras nos instrumentos de instituição do PLR não estão contrárias à lei e não desvirtuam o benefício; portanto, fazer incidir a contribuição sobre as três parcelas implica a desconsideração, em relação ao segurado beneficiário por esse critério, do próprio programa de PLR.

Assim, com relação a essa matéria, entendo que devem ser excluídos da base de cálculo os pagamentos das primeira e segunda parcelas aos segurados considerados pela fiscalização no lançamento.

Multa de mora

Insurge-se a recorrente a multa moratória. A questão a ser enfrentada é a retroatividade benéfica para redução ou mesmo exclusão das multas aplicadas nos casos em que os fatos geradores ocorreram antes da vigência da MP 449 convertida na Lei 11.941/2009. É que a medida provisória revogou o artigo 35 da Lei 8.212/91 que trazia as regras de aplicação das multas de mora, inclusive no caso de lançamento fiscal, e em substituição adotou a regra que já existia para os demais tributos federais, que é a multa de ofício de, no mínimo, 75% do valor devido. Sendo que para a multa de mora existe o limite de 20%.

Para tanto, deve-se examinar cada um dos dispositivos legais que tenham relação com a matéria. Prefiro começar com a regra vigente à época dos fatos geradores:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

- a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;*
- b) quatorze por cento, no mês seguinte;*
- c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;*

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

- a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;*
- b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;*
- c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias*

da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;

De fato, a multa inserida como acréscimo legal nos lançamentos tinha natureza moratória - era punido o atraso no pagamento das contribuições previdenciárias, independentemente de a cobrança ser decorrente do procedimento de ofício. Mesmo que o contribuinte não tivesse realizado qualquer pagamento espontâneo, sendo portanto necessária a constituição do crédito tributário por meio de lançamento, ainda assim a multa era de mora. A redação do dispositivo legal, em especial os trechos por mim destacados, é muito claro nesse sentido. **Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento – a mora.**

Contemporâneo à essa regra especial aplicável apenas às contribuições previdenciárias já vigia desde 27/12/1996 o artigo 44 da Lei nº 9.430/96, aplicável a todos os demais tributos federais:

Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições

Multas de Lançamento de Ofício

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.

É certo que esse possível conflito de normas é apenas aparente, pois como se sabe a norma especial prevalece sobre a geral; é um dos critérios para a solução dos conflitos aparentes. Para os fatos geradores de contribuições previdenciárias ocorridos até a MP 449 aplicava-se sem vacilo o artigo 35 da Lei 8.212/91.

Portanto, a sistemática do artigos 44 e 61 da Lei nº 9.430/96 para a qual multas de ofício e de mora são excludentes entre si não se aplica às contribuições previdenciárias. Quando a destempero mas espontâneo o pagamento aplica-se a multa de mora e, caso contrário, seja necessário um procedimento de ofício para apuração do valor devido e cobrança através de lançamento então a multa é de ofício. Enquanto na primeira se pune o atraso no pagamento, na segunda multa, a falta de espontaneidade. E não fica só nisso; dependendo de alguns agravantes esta última que se inicia em 75% pode chegar a 225%; enquanto a multa de mora é limitada a 20% do valor principal.

De fato, a fixação da multa de ofício independe do tempo de atraso no pagamento do tributo. Para fatos geradores ocorridos a 5 anos ou no ano-base anterior, por exemplo, não significa que no lançamento relativo ao mais antigo a multa de ofício seja maior.

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

Autenticado digitalmente em 22/03/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 22/03/

2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES

Impresso em 15/03/2013 por ANTONIA IRISMAR OLIVEIRA GUIMARAES - VERSO EM BRANCO

Levar-se-ão em consideração outros fatores, como: fraude, omissão de informações ou se apenas faltou a espontaneidade para o pagamento. Fatores esses que não influenciam a fixação da multa de mora no âmbito das contribuições previdenciárias. Na Previdência Social, essas condutas do sujeito passivo são consideradas infrações por descumprimento de obrigações acessórias e, portanto, ensejam lavratura de auto de infração, cuja multa não tem nenhuma relação com a multa de mora que, pelo artigo 35 da Lei nº 8.212/91, é fixada em percentuais progressivos, considerando o tempo em atraso para o pagamento e a fase do contencioso administrativo fiscal em que realizado: prazo de defesa, após o prazo para a defesa e antes do recurso, após recurso e antes de 15 dias da ciência da decisão e após esse prazo. Quando realizado o lançamento a multa de mora é maior em razão da gradação e não porque foi aplicada com um procedimento de ofício. E esse acréscimo de valor da multa de mora também ocorre igualmente em outras fases do processo sem que, em qualquer momento, a Lei nº 8.212/91 alterasse a natureza jurídica da multa de mora. E, ainda, a diferença de percentual para a multa de mora quando a contribuição é paga espontaneamente ou não é de apenas 4%. Ressaltando que, mesmo tendo iniciado o procedimento fiscal, o sujeito passivo tem direito a recolher ou mesmo parcelar suas contribuições em atraso, como se espontaneamente.

Portanto, repete-se: **no caso das contribuições previdenciárias somente o atraso era punido e nenhuma dessas regras se aplicava; portanto, não vejo como se aplicar a multa de ofício aos lançamentos de fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449.**

Alguns sustentam a aplicação quando embora tenham os fatos geradores ocorrido antes, o lançamento foi realizado na vigência da MP 449. E aí consulto as Normas Gerais de Direito Tributário. Preceitua o CTN que o lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada:

Art. 144. 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.

...

É a afirmação legislativa da natureza declaratória do lançamento, já predominante na doutrina desde a edição das obras de Direito Tributário do saudoso mestre Amílcar de Araújo Falcão¹:

“De logo convém recordar que não é manso e tranqüilo o entendimento que exprimimos quanto à função do fato gerador como pressuposto e ponto de partida da obrigação tributária.

Alguns autores dissentem dessa conclusão, afirmando que tal função criadora deve ser atribuída ao lançamento.

Contestam estes que o lançamento tenha, como à maioria da doutrina e a nós parece ter, natureza declaratória.”

¹ FALCÃO, Amílcar de Araújo. Fato Gerador da Obrigação Tributária. 4. ed. Anotada e atualizada por Geraldo Ataliba. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.¹

Como regra comporta algumas exceções, dentre as quais a aplicação retroativa da lei posterior que houver instituído penalidade menos severa ou houver deixado de definir um fato como infração:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

...

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.

Acontece que as hipóteses excepcionais nas alíneas “a” e “b” não têm relação com a multa de mora. Isso porque a mesma Lei nº 8.212/91 fazia à época uma nítida diferenciação entre infração, todas relacionadas ao descumprimento de obrigações acessórias, inclusive pela falta de declaração de fatos geradores em GFIP, e obrigação principal pelo não pagamento das contribuições previdenciárias. Deixar de pagar a contribuição devida não era infração, mas inadimplemento de uma obrigação que tinha como consequência o lançamento através de Notificação Fiscal de Lançamento do Débito – NFLD para a cobrança do valor principal e os acréscimos legais na forma de multa e juros de mora:

Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento. Parágrafo único. Recebida a notificação do débito, a empresa ou segurado terá o prazo de 15 (quinze) dias para apresentar defesa, observado o disposto em regulamento.

§ 1º Recebida a notificação do débito, a empresa ou segurado terá o prazo de 15 (quinze) dias para apresentar defesa, observado o disposto em regulamento.

...

Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99:

Art.283. Por infração a qualquer dispositivo das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 1991, para a qual não haja penalidade expressamente cominada neste Regulamento, fica o responsável sujeito a multa variável de R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) a R\$ 63.617,35 (sessenta e três mil seiscentos e dezessete reais e trinta e cinco centavos), conforme a gravidade da infração, aplicando-se-lhe o disposto nos arts. 290 a 292, e de acordo com os seguintes valores:

I- a partir de R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) nas seguintes infrações:

a)deixar a empresa de preparar folha de pagamento das remunerações pagas, devidas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com este Regulamento e com os demais padrões e normas estabelecidos pelo Instituto Nacional do Seguro Social;

b)deixar a empresa de se matricular no Instituto Nacional do Seguro Social, dentro de trinta dias contados da data do início de suas atividades, quando não sujeita a inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica;

c)deixar a empresa de descontar da remuneração paga aos segurados a seu serviço importância proveniente de dívida ou responsabilidade por eles contraída junto à seguridade social, relativa a benefícios pagos indevidamente;

d)deixar a empresa de matricular no Instituto Nacional do Seguro Social obra de construção civil de sua propriedade ou executada sob sua responsabilidade no prazo de trinta dias do início das respectivas atividades;

...

Já quanto à hipótese na alínea “c”, o Superior Tribunal de Justiça - STJ pacificou o entendimento que não se trata apenas dos atos infracionais, mas de todas as penalidades em geral, inclusive aquela relativa à mora:

RECURSO ESPECIAL Nº 542.766 - RS (2003/0101012-0)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – MULTA MORATÓRIA – REDUÇÃO – APLICAÇÃO DO ART. 61 DA LEI 9.430/96 A FATOS GERADORES ANTERIORES A 1997 – POSSIBILIDADE – RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA – ART. 106 DO CTN O Código Tributário Nacional, por ter natureza de lei complementar, prevalece sobre lei ordinária, facultando ao contribuinte, com base no art. 106 do referido diploma, a incidência da multa moratória mais benéfica, com a aplicação retroativa do art. 61 da Lei 9.430/96 a fatos geradores anteriores a 1997.

Recurso não conhecido.

...

O art. 106, II, "c", do CTN, que prevê a retroação da lex mitior determina que se aplique, in casu, a Lei nº 9.430/96, que alcança fatos pretéritos por ser mais favorável ao contribuinte, devendo ser reduzida a multa aplicada por cometimento de infração tributária material. Destarte, não comporta mais divergências no âmbito da Primeira Seção desta Corte, em razão do julgado nos Embargos de Divergência no Recurso Especial n.º 184.642/SP, da relatoria do Min. Garcia Vieira, in verbis:

"TRIBUTÁRIO – LEI MENOS SEVERA – APLICAÇÃO RETROATIVA – POSSIBILIDADE – REDUÇÃO DA MULTA DE 30% PARA 20%. O Código Tributário Nacional, artigo 106,

inciso II, letra 'c' estabelece que a lei aplica-se a ato ou fato pretérito quando lhe comina punibilidade menos severa que a prevista por lei vigente ao tempo de sua prática. A lei não distingue entre multa moratória e multa punitiva. Tratando-se de execução não definitivamente julgada, pode a Lei n.º 9.399/96 ser aplicada, sendo irrelevante se já houve ou não a apresentação dos embargos do devedor ou se estes já foram ou não julgados."

A Administração Fazendária, através da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 04/12/2009, admitiu também a retroatividade benéfica aos processos ainda não definitivamente julgados, ainda que realizados antes da vigência da MP 449; embora tenha considerado que as multas sejam de ofício mesmo para os fatos geradores ocorridos na vigência da redação original do artigo 35 da Lei nº 8.212/91. E, a partir da adoção do conceito de multa de ofício, a Portaria, para a aplicação da retroatividade benéfica, fixou uma regra de execução com a qual não concordamos. A Portaria diz que as multas lançadas nas NFLD devem ser somadas à multa por omissão de fatos geradores em GFIP para fins de comparação, com vista à aplicação da alínea "c" do inciso II do artigo 106 CTN. Entendo que não se podem comparar institutos com naturezas jurídicas distintas como se fossem a mesma coisa e, pior ainda, a partir disso se realizarem operações algébricas com as expressões monetárias de cada um deles. Como somarem multa de mora e multa de ofício se entre elas só há em comum o nome "multa", mais nada? Não pode. Essa parte da Portaria, com o devido respeito, não merece acolhida nesse Conselho

Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 04/12/2009:

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).

...

§ 3º A aplicação da penalidade mais benéfica na forma deste artigo dar-se-á:

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.

A multa lançada nos documentos de constituição de crédito da obrigação principal anteriores à vigência da MP 449 é de mora. Contudo, de fato, o conceito foi alterado pela lei posterior para multa de ofício. Acontece que não se pode fazer retroagi-lo aos lançamentos de fatos geradores que lhe são anteriores. Para fins de aplicação da retroatividade benéfica devemos comparar as regras anteriores e posteriores.

Assim, temos atualmente vigentes duas regras, a primeira para a multa de mora e a segunda para a de ofício:

a) quando a contribuição inadimplida é declarada, aplica-se o artigo 61 da Lei nº 9.430/96;

b) caso contrário, o artigo 44 da mesma lei.

Lei nº 9.430/96

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.

§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.

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;

Por tudo aqui exposto, a regra relativa à multa de ofício nunca será aplicada aos fatos geradores anteriores à MP 449; agora para aplicação do artigo 61 da Lei nº 9.430/96 é **necessário que tenha havido declaração**. A regra atual de incidência da multa de mora, para a retroatividade benéfica, deve ser comparada com a regra do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 vigente à época dos fatos geradores mas como um todo e não de forma fracionada. A aplicação da multa de mora atualmente vigente ao invés da multa de ofício exige como requisito a declaração dos fatos geradores. Se a declaração na época somente tinha importância para a redução da multa de mora, nos termos do §4º do mesmo artigo, para a regra atual deixa de ser aplicada multa de ofício e se aplica multa de mora.

Lei nº 8.212/91

*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.*

...

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

...

Em síntese, por força do artigo 106, inciso II, alínea "c" do CTN, os processos de lançamento fiscal de fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449, ainda em tramitação, devem ser revistos para que as multas sejam adequadas às regras e limitação previstas no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, quando declarados os fatos geradores ou, caso contrário, aplicado o artigo 35 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 nos percentuais vigentes à época dos fatos geradores.

Nesse sentido, em reforço dessa diferença conceitual entre multas de ofício e de mora, transcrevo trechos do meu voto no acórdão nº 2402-001.874, de 28/07/2011 que decidi também pela inaplicabilidade do artigo 44 da Lei 9.430/96 nos autos-de-infração pelo descumprimento da obrigação acessória de declaração em GFIP dos fatos geradores:

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

Autenticado digitalmente em 22/03/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 22/03/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES

Impresso em 15/03/2013 por ANTONIA IRISMAR OLIVEIRA GUIMARAES - VERSO EM BRANCO

Período de apuração: 01/12/2005 a 31/12/2006

GFIP. OMISSÕES. INCORREÇÕES. INFRAÇÃO. PENALIDADE MENOS SEVERA. RETROATIVIDADE BENIGNA. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE.

Em cumprimento ao artigo 106, inciso II, alínea “c” do CTN, aplica-se a penalidade menos severa modificada posteriormente ao momento da infração. A norma especial prevalece sobre a geral: o artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 traz regra aplicável especificamente à GFIP, portanto deve prevalecer sobre as regras no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 que se aplicam a todas as demais declarações a que estão obrigados os contribuintes e responsáveis tributários.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial para adequação da multa ao artigo 32-A da Lei nº 8.212/91, caso mais benéfica.

...

Ainda quanto à multa aplicada, deve ser aplicada, com fundamento no artigo 106 do Código Tributário Nacional, a regra trazida pelo artigo 26 da Lei nº 11.941, de 27/05/2009 que introduziu na Lei nº 8.212, de 24/07/1991 o artigo 32-A. Seguem transcrições:

Art.26. A Lei nº 8.212, de 1991, passa a vigorar com as seguintes alterações:

...

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.”

Código Tributário Nacional:

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.”

Podemos identificar nas regras do artigo 32-A os seguintes elementos:

- é regra aplicável a uma única espécie de declaração, dentre tantas outras existentes (DCTF, DCOMP, DIRF etc): a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP;

- é possibilitado ao sujeito passivo entregar a declaração após o prazo legal, corrigi-la ou suprir omissões antes de algum procedimento de ofício que resultaria em autuação;

- regras distintas para a aplicação da multa nos casos de falta de entrega/entrega após o prazo legal e nos casos de informações incorretas/omitidas; sendo no primeiro caso, limitada a vinte por cento da contribuição;

- desvinculação da obrigação de prestar declaração em relação ao recolhimento da contribuição previdenciária;

- reduções da multa considerando ter sido a correção da falta ou supressão da omissão antes ou após o prazo fixado em intimação; e fixação de valores mínimos de multa.

Inicialmente, esclarece-se que a mesma lei revogou as regras anteriores que tratavam da aplicação da multa considerando cem por cento do valor devido limitado de acordo com o número de segurados da empresa:

Art. 79. Ficam revogados:

Documento assinado digitalmente em 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 22/03/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 22/03/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES

Impresso em 15/03/2013 por ANTONIA IRISMAR OLIVEIRA GUIMARAES - VERSO EM BRANCO

I – os §§ 1º e 3º a 8º do art. 32, o art. 34, os §§ 1º a 4º do art. 35, os §§ 1º e 2º do art. 37, os arts. 38 e 41, o § 8º do art. 47, o § 2º do art. 49, o parágrafo único do art. 52, o inciso II do caput do art. 80, o art. 81, os §§ 1º, 2º, 3º, 5º, 6º e 7º do art. 89 e o parágrafo único do art. 93 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991;

Para início de trabalho, como de costume, deve-se examinar a natureza da multa aplicada com relação à GFIP, sejam nos casos de “falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo” ou “informações incorretas ou omitidas”.

No inciso II do artigo 32-A em comento o legislador manteve a desvinculação que já havia entre as obrigações do sujeito passivo: acessória, quanto à declaração em GFIP e principal, quanto ao pagamento da contribuição previdenciária devida:

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.

Portanto, temos que o sujeito passivo, ainda que tenha efetuado o pagamento de cem por cento das contribuições previdenciárias, estará sujeito à multa de que trata o dispositivo.

Comparando com o artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, que trata das multas quando do lançamento de ofício dos tributos federais, vejo que as regras estão em outro sentido. As multas nele previstas incidem em razão da falta de pagamento ou, quando sujeito a declaração, pela falta ou inexistência da declaração, aplicando-se apenas ao valor que não foi declarado e nem pago. Melhor explicando essa diferença, apresentamos o seguinte exemplo: o sujeito passivo, obrigado ao pagamento de R\$ 100.000,00 apenas declara em DCTF R\$ 80.000,00, embora tenha efetuado o pagamento/recolhimento integral dos R\$ 100.000,00 devidos, qual seria a multa de ofício a ser aplicada? Nenhuma. E se houvesse pagamento/recolhimento parcial de R\$ 80.000,00? Incidiria a multa de 75% (considerando a inexistência de fraude) sobre a diferença de R\$ 20.000,00. Isto porque a multa de ofício existe como decorrência da constituição do crédito pelo fisco, isto é, de ofício através do lançamento. Caso todo o valor de R\$ 100.000,00 houvesse sido declarado, ainda que não pagos, a DCTF já teria constituiria o crédito tributário sem necessidade de atuação.

A diferença reside aí. Quanto à GFIP não há vinculação com o pagamento. Ainda que não existam diferenças de contribuições previdenciárias a serem pagas, estará o contribuinte sujeito à multa do artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24/07/1991. Seguem transcrições:

LEI Nº 9.430, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996.

Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências.

...

Seção V Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições...

Multas de Lançamento de Ofício 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.

A DCTF tem finalidade exclusivamente fiscal, diferentemente do caso da multa prevista no artigo 32-A, em que independentemente do pagamento/recolhimento da contribuição previdenciária, o que se pretende é que, o quanto antes (dá a gradação em razão do decurso do tempo), o sujeito passivo preste as informações à Previdência Social, sobretudo os salários de contribuição percebidos pelos segurados. São essas informações que viabilizam a concessão dos benefícios previdenciários. Quando o sujeito passivo é intimado para entregar a GFIP, suprir omissões ou efetuar correções, o fisco já tem conhecimento da infração e, portanto, já poderia autuá-lo, mas isso não resolveria um problema extra-fiscal: as bases de dados da Previdência Social não seriam alimentadas com as informações corretas e necessárias para a concessão dos benefícios previdenciários.

Por essas razões é que não vejo como se aplicarem as regras do artigo 44 aos processos instaurados em razão de infrações cometidas sobre a GFIP. E no que tange à "falta de declaração e nos de declaração inexata", parte também do dispositivo, além das razões já expostas, deve-se observar o Princípio da Especificidade - a norma especial prevalece sobre a geral: o artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 traz regra aplicável especificamente à GFIP, portanto deve prevalecer sobre as regras no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 que se aplicam a todas as demais declarações a que estão obrigados os contribuintes e responsáveis tributários. Pela mesma razão, também não se aplica o artigo 43 da mesma lei:

Auto de Infração sem Tributo Art.43.Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subseqüente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Em síntese, para aplicação de multas pelas infrações relacionadas à GFIP devem ser observadas apenas as regras do artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 que regulam exaustivamente a matéria. É irrelevante para tanto se houve ou não pagamento/recolhimento e, nos casos que tenha sido lavrada NFLD (período em que não era a GFIP suficiente para a constituição do crédito nela declarado), qual tenha sido o valor nela lançado.

E, aproveitando para tratar também dessas NFLD lavradas anteriormente à Lei nº 11.941, de 27/05/2009, não vejo como lhes aplicar o artigo 35-A, que fez com que se estendesse às contribuições previdenciárias, a partir de então, o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, pois haveria retroatividade maléfica, o que é vedado; nem tampouco a nova redação do artigo 35. Os dispositivos legais não são interpretados em fragmentos, mas dentro de um conjunto que lhe dê unidade e sentido. As disposições gerais nos artigos 44 e 61 são apenas partes do sistema de cobrança de tributos instaurado pela Lei nº 9.430/1996. Quando da falta de pagamento/recolhimento de tributos são cobradas, além do principal e juros moratórios, valores relativos às penalidades pecuniárias, que podem ser a multa de mora, quando embora a destempe tenha o sujeito passivo realizado o pagamento/recolhimento antes do procedimento de ofício, ou a multa de ofício, quando realizado o lançamento para a constituição do crédito. Essas duas espécies são excludentes entre si. Essa é a sistemática adotada pela lei. As penalidades pecuniárias incluídas nos lançamentos já realizados antes da Lei nº 11.941, de 27/05/2009 são, por essa nova sistemática aplicável às contribuições previdenciárias, conceitualmente multa de ofício e pela sistemática anterior multa de mora. Do que resulta uma conclusão inevitável: independentemente do nome atribuído, a multa de mora cobrada nos lançamentos anteriores à Lei nº 11.941, de 27/05/2009 não é a mesma da multa de mora prevista no artigo 61 da Lei nº 9.430/1996. Esta somente tem sentido para os tributos recolhidos a destempe, mas espontaneamente, sem procedimento de ofício. Seguem transcrições:

Art.35.Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do art. 11, 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 1996.

Art.35-A.Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei no 9.430, de 1996.

Seção IV Acréscimos Moratórios Multas e Juros

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.

§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.

Redação anterior do artigo 35:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

- a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;*
- b) quatorze por cento, no mês seguinte;*
- c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;*

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

- a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;*
- b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;*
- c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;*
- d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;*

Retomando os autos de infração de GFIP lavrados anteriormente à Lei nº 11.941, de 27/05/2009, há um caso que parece ser o mais controvertido: o sujeito passivo deixou de realizar o pagamento das contribuições previdenciárias (para tanto foi lavrada a NFLD) e também de declarar os salários de

contribuição em GFIP (lavrado AI). Qual o tratamento do fisco? Por tudo que já foi apresentado, não vejo como bis in idem que seja mantida na NFLD a multa que está nela sendo cobrada (ela decorre do falta de pagamento, mas não pode retroagir o artigo 44 por lhe ser mais prejudicial), sem prejuízo da multa no AI pela falta de declaração/omissão de fatos geradores (penalidade por infração de obrigação acessória ou instrumental para a concessão de benefícios previdenciários). Cada uma das multas possuem motivos e finalidades próprias que não se confundem, portanto inibem a sua unificação sob pretexto do bis in idem.

Agora, temos que o valor da multa no AI deve ser reduzido para ajustá-lo às novas regras mais benéficas trazidas pelo artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991. Nada mais que a aplicação do artigo 106, inciso II, alínea "c" do CTN:

Código Tributário Nacional:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

...

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."*

De fato, nelas há limites inferiores. No caso da falta de entrega da GFIP, a multa não pode exceder a 20% da contribuição previdenciária e, no de omissão, R\$ 20,00 a cada grupo de dez ocorrências:

Art. 32-A. (...):

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.

*Certamente, nos eventuais casos em a multa contida no auto-de-
infração é inferior à que seria aplicada pelas novas regras (por*

exemplo, quando a empresa possui pouquíssimos segurados, já que a multa era proporcional ao número de segurados), não há como se falar em retroatividade.

Outra questão a ser examinada é a possibilidade de aplicação do §2º do artigo 32-A:

§ 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.

Deve ser esclarecido que o prazo a que se refere o dispositivo é aquele fixado na intimação para que o sujeito passivo corrija a falta. Essa possibilidade já existia antes da Lei nº 11.941, de 27/05/2009. Os artigos 291 e 292 que vigoram até sua revogação pelo Decreto nº 6.727, de 12/01/2009 já traziam a relevação e a atenuação no caso de correção da infração.

E nos processos ainda pendentes de julgamento neste Conselho, os sujeitos passivos autuados, embora pudessem fazê-lo, não corrigiram a falta no prazo de impugnação; do que resultaria a redução de 50% da multa ou mesmo seu cancelamento. Entendo, portanto, desnecessária nova intimação para a correção da falta, oportunidade já oferecida, mas que não interessou ao autuado. Resulta daí que não retroagem as reduções no §2º:

Art.291.Constitui circunstância atenuante da penalidade aplicada ter o infrator corrigido a falta até o termo final do prazo para impugnação.

§1oA multa será relevada se o infrator formular pedido e corrigir a falta, dentro do prazo de impugnação, ainda que não contestada a infração, desde que seja o infrator primário e não tenha ocorrido nenhuma circunstância agravante.

...

CAPÍTULO VI - DA GRADAÇÃO DAS MULTAS Art.292. As multas serão aplicadas da seguinte forma:

...

V - na ocorrência da circunstância atenuante no art. 291, a multa será atenuada em cinquenta por cento.

Por tudo, voto pelo provimento parcial do recurso apenas para reconhecer o direito de retroatividade do artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, caso mais benéfica.

É como voto.

Julio Cesar Vieira Gomes

Por tudo, considerando que não houve declaração em GFIP dos fatos geradores, conforme consignado no relatório fiscal, deve ser aplicada a regra do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 vigente à época dos fatos geradores, como ocorreu no lançamento.

DF CARF MF

Fl. 460

Processo nº 19740.000620/2008-79
Acórdão n.º **2402-02.506**

S2-C4T2
Fl. 357

Voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para que sejam excluídos da base de cálculo os pagamentos das primeira e segunda parcelas aos segurados incluídos pela fiscalização no lançamento.

É como voto.

Julio Cesar Vieira Gomes



Tema: PREMIAÇÃO POR TEMPO DE SERVIÇO. HABITUALIDADE E
RETRIBUTIVIDADE

Conselheiro (a): Adriano Gonzáles Silvério



ENS-L
F- B3 - IV

S2-C3T1
FL 2.345
[Assinatura]

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

Processo nº 18184.000936/2007-70
Recurso nº 254.445 Voluntário
Acórdão nº 2301-01.694 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de outubro de 2010
Matéria SALÁRIO INDIRETO: PREMIAÇÃO DE INCENTIVO
Recorrente GRANERO TRANSPORTES LTDA.
Recorrida SRP-SECRETARIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2003

PRELIMINAR - NULIDADE - AUTUAÇÃO

Não há que se falar em nulidade quando a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito cumpre os requisitos exigidos pela legislação de regência.

DECADÊNCIA PARCIAL

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08 do Supremo Tribunal Federal, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer as disposições da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, no que diz respeito a prescrição e decadência.

Havendo pagamento parcial antecipado do tributo exigido no lançamento, aplica-se o prazo quinquenal previsto no artigo 150, § 4º da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional.

RELAÇÃO DE CO-RESPONSÁVEIS

A relação de co-responsáveis é meramente informativa do vínculo que os dirigentes tiveram com a entidade em relação ao período dos fatos geradores.

PRÊMIO POR TEMPO DE SERVIÇO

Não havendo, no caso, habitualidade e retributividade, uma vez que o pagamento do "prêmio por tempo de serviço" depende da ocorrência ou não do critério temporal previsto em Convenção Coletiva, de um evento futuro e incerto, configura-se sob essa óptica, de ganho eventual, nos termos do artigo 28, § 9º, alínea "e", item 7, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, os quais não compõem a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

INCONSTITUCIONALIDADES DO SALÁRIO-EDUCAÇÃO, DO SAT, DO INCRA, DO SEST/SENAT, DO SEBRAE, DA INCLUSÃO DOS VALORES PAGOS A TÍTULO DE TRANSPORTE, HABITAÇÃO E

[Assinatura]

ALIMENTAÇÃO NA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS E DA MULTA APLICADA.

Falce competência ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para decidir acerca da inconstitucionalidade de lei tributária, a teor do disposto na Súmula CARF nº 2.

IMPOSSIBILIDADE DE SE APLICAR JUROS MORATÓRIOS COM BASE NA TAXA SELIC.

Já está pacificado no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, sendo objeto da Súmula CARF nº 4, a qual entende aplicável a Taxa Selic.


Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, por maioria de votos, em dar provimento parcial, nos seguintes termos: a) em relação à decadência, vencida a conselheira Bernadete de Oliveira Barros que aplicava o artigo 173, I do CTN, em declarar a decadência de parte do período com base artigo 150, §4º do CTN; b) no mérito, por maioria de votos, excluir do lançamento os valores de premiação por tempo de serviço, vencidos os conselheiros Julio Cesar Vieira Gomes e Bernadete de Oliveira Barros. Em relação aos co-responsáveis, por unanimidade de votos, em acolher a preliminar para reconhecer que o documento apenas indica possíveis responsáveis pelo crédito constituído, sem atribuir de imediato a responsabilidade.


JULIO CESAR VIEIRA GOMES – Presidente


ADRIANO GONZÁLES SILVÉRIO – Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Bernadete de Oliveira Barros, Leonardo Henrique Pires Lopes, Mauro José Silva, Adriano Gonzáles Silvério, Damião Cordeiro de Moraes e Julio Cesar Vieira Gomes (presidente).

Relatório

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito nº 35.550.511-8, a qual exige contribuições previdenciárias assim explanado no Relatório Fiscal:

"1 - O débito suplementar de que trata a presente Notificação Fiscal de Lançamento de Débito, refere-se a contribuições devidas e não recolhidas ao FPAS e a Terceiros, sobre parte dos pagamentos efetuados a segurados empregados, sobre os valores retirados a título de pró-labore pelos sócios e sobre pagamentos efetuados a prestadores de serviço pessoas físicas, no período de 01/1999 a 12/2003.

Processo nº 18184.000936/2007-70
Acórdão nº 2301-01.694

S2-C3T1
Fl. 2.346



2 - A partir do exame da contabilidade da empresa, em confronto com os valores das contribuições por ela recolhidas, nas competências mencionadas no item 1, acima, esta fiscalização constatou:

2.1 - que não houve recolhimento sobre uma parcela da remuneração paga a segurados empregados, obtida a partir dos valores lançados nas contas contábeis de despesa que envolveram verbas de natureza salarial, conforme planilha demonstrativa anexa, em obediência ao que reza a Lei 8.212/91 em seu artigo 28, inciso I, a saber: Salários -- 321001 (grupo operacional)/328001 (grupo comercial)/ 331001 (grupo administrativo), Horas Extras -- 321002/331002, PTS - Prêmio Tempo de Serviço -- 321003/331003, Férias -- 321004/328004/331004, 13º Salário -- 321005/328005/331005, Adicional Noturno -- 321006/331006, Ajuda de Custo -- 321007/331007, paga em desacordo com o disposto na alínea "g", do parágrafo 9º, do mesmo artigo 28 da Lei 8.212/91, Comissões/Prêmios/Gratificações -- 321009/328009/331009, Indenizações Trabalhistas/Acordos Judiciais -- 321010/328010 / 331010, onde foram lançados os valores pagos em rescisão juntamente com as referentes à liquidação de processos trabalhistas, e Aluguéis -- 333001, onde foram identificados valores referentes ao pagamento de aluguel residencial a funcionários."

A autuada apresentou impugnação alegando os seguintes pontos:

- i) a ocorrência da decadência do direito do Fisco em constituir o crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos entre janeiro e agosto de 1999, nos termos do §4º do art. 150 do CTN;
- ii) impossibilidade de responsabilização pessoal dos sócios, conforme arrolado na presente NFDL;
- iii) presença de vícios na atuação, as quais impedem o exercício da ampla defesa;
- iv) que a fiscalização não considerou pagamentos efetuados pela autuada, conforme demonstrado em planilha de fl. 1.486;
- v) não incide contribuição previdenciária sobre "prêmio tempo de serviço - PFS";
- vi) inconstitucionalidades do Salário-Educação, do SAT, do INCRA, do SEST e do SENAT, bem como do SEBRAE;
- vii) que os valores pagos a título de habitação, alimentação e transporte não configuram base de cálculo das contribuições, sob pena de inconstitucionalidade;
- viii) a multa aplicada fere o princípio do não-confisco; e
- ix) inconstitucionalidade da Taxa Sclis.



A Secretaria da Receita Previdenciária, por meio da Decisão-Notificação nº 21.003.0/230/2004, manteve integralmente a mencionada NFLD.

A ora recorrente, devidamente intimada, interpôs recurso voluntário que além de renovar os argumentos dispendidos em sede de impugnação, sustenta a ilegitimidade do depósito prévio recursal, como requisito para admissibilidade do presente recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro ADRIANO GONZÁLES SILVÉRIO, Relator

O presente recurso preenche os requisitos de admissibilidade e, portanto, dele conheço.

Em sede de preliminar, alega a recorrente a ilegitimidade do depósito prévio; a existência de vícios na NFLD que prejudicam o exercício a ampla defesa; a decadência do crédito tributário no período compreendido entre janeiro a agosto de 1999, nos termos do §4º do art. 150 do CTN; e a impossibilidade de inclusão dos sócios como co-responsáveis pelo crédito tributário.

Passemos, então, à análise de cada uma das preliminares, para, em seguida, enfrentarmos as questões de mérito.

Ilegitimidade de depósito prévio

Em relação à preliminar de desnecessidade de depósito prévio como condição para o processamento e conhecimento do presente recurso, destaco que o art. 19, inciso I, da Medida Provisória nº 413, de 03 de janeiro de 2008, publicada no DOU de 04/01/2008, revogou os §§ 1º e 2º do art. 126 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, que determinavam a realização de depósito prévio, correspondente ao valor de 30% da exigência, como requisito de admissibilidade do recurso voluntário:

"Art. 19. Ficam revogados:

1 - a partir da data da publicação desta Medida Provisória, os §§ 1º e 2º do art. 126 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991;"

A mencionada Medida Provisória, por sua vez, foi convertida na Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008, cujo artigo 42, inciso I, manteve a citada revogação.

Destarte, não é mais cabível o depósito recursal para o seguimento de recurso interposto em processo administrativo referente a créditos previdenciários.

Ademais, no caso concreto, há provas (fl. 2330 a 2340) de que à época a recorrente obteve, judicialmente, o direito a ver processado o seu recurso sem que fosse obrigada a efetuar dito depósito.

Não há óbice, nesse particular, que impeça o conhecimento do recurso.

Nulidades na NFLD que violam a ampla defesa

Processo nº 18184.000936/2007-70
Acórdão n.º 2301-01.694

S2-C3T1
Fl. 2.347

Sustenta a recorrente que a NFLD incorreu “em diversos equívocos conceituais e omissões na fundamentação legal dos procedimentos adotados...”

Quanto ao procedimento da fiscalização e formalização do lançamento não se observou qualquer vício. Foram cumpridos todos os requisitos dos artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235, de 06/03/72, *verbis*:

“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;

II – o local, a data e a hora da lavratura;

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. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:

I – a qualificação do notificado;

II – o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III – a disposição legal infringida, se for o caso;

IV – a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.”

A recorrente foi devidamente intimada de todos os atos processuais, assegurando-lhe a oportunidade de exercício da ampla defesa e do contraditório, nos termos do artigo 23 do mesmo Decreto.

“Art. 23. Far-se-á a intimação:

I – pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.535, de 10.12.1997)

II – por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)

III – por edital, quando resultarem improficuos os meios referidos nos incisos I e II. (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)”

A decisão recorrida também atendeu às prescrições que regem o processo administrativo fiscal: enfrentou as alegações pertinentes do recorrente, com indicação precisa dos fundamentos e se revestiu de todas as formalidade necessárias. Não contém, portanto, qualquer vício que suscite sua nulidade.

“Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 9.12.1993).”

Portanto, em razão do exposto e nos termos das regras disciplinadoras do processo administrativo fiscal, não se identificam vícios capazes de tornar nulo quaisquer dos atos praticados:

“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.”

Assim, rejeito a preliminar de nulidade da autuação.

Decadência

Preliminarmente alega a decadência do direito do Fisco utilizar o prazo decenal, previsto no artigo 45 da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991.

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional.

Nos termos do art. 103-A da Constituição Federal, as Súmulas Vinculantes aprovadas pelo Supremo Tribunal Federal, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terão efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

Verifica-se que a fiscalização lavrou a NFLD discutida com amparo na Lei 8.212, de 24 de julho de 1991 que, em seu art. 45, dispõe que o direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.

No entanto, o Supremo Tribunal Federal, entendendo que apenas lei complementar pode dispor sobre prescrição e decadência em matéria tributária, nos termos do artigo 146, III, “b” da Constituição Federal, negou provimento por unanimidade aos Recursos Extraordinários nº 5596664, 559882, 559943 e 560626, em decisão plenária que declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46, da Lei nº 8212/91.

Na oportunidade, foi editada a Súmula Vinculante nº 08 na respeito do tema, publicada em 20/06/2008, transcrita abaixo:

Processo nº 18184.000936/2007-70
Acórdão nº 2301-01.694

S2-C3T1
Fl. 2.348

Súmula vinculante 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".

Cumprе ressaltar que o art. 62, da Portaria 256/2009, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, veda o afastamento de aplicação ou inobservância de legislação sob fundamento de inconstitucionalidade. Porém, determina, no inciso I do § único, que o disposto no caput não se aplica a dispositivo que tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal:

"Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou"

Portanto, em razão da declaração de inconstitucionalidade dos arts 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 pelo STF, restaram extintos os créditos cujo lançamento tenha ocorrido após o prazo decadencial e prescricional previsto nos artigos 173 e 150 do Código Tributário Nacional.

É necessário observar ainda que as súmulas aprovadas pelo STF possuem efeitos vinculantes, conforme se depreende do art. 103-A e parágrafo da Constituição Federal, que foram inseridos pela Emenda Constitucional nº 45/2004, *in verbis*:

"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.

§1º A Súmula terá por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica.

§ 2º Sem prejuízo do que vier a ser estabelecido em lei, a aprovação, revisão ou cancelamento de súmula poderá ser provocada por aqueles que podem propor a ação direta de inconstitucionalidade.

§ 3º Do ato administrativo ou decisão judicial que contrariar a súmula aplicável ou que indevidamente a aplicar, caberá reclamação ao Supremo Tribunal Federal que, julgando-a procedente, anulará o ato administrativo ou cassará a decisão

judicial reclamada, e determinará que outra proferida com ou sem a aplicação da súmula, conforme o caso (g.n.)."

Da leitura do dispositivo constitucional acima, conclui-se que a vinculação à súmula alcança a administração pública e, por consequência, os julgadores no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

Ademais, nos termos do artigo 64-B da Lei 9.784/99, com a redação dada pela Lei 11.417/06, as autoridades administrativas devem se adequar ao entendimento do STF, sob pena de responsabilidade pessoal nas esferas cível, administrativa e penal.

"Art. 64-B. Acolhida pelo Supremo Tribunal Federal a reclamação fundada em violação de enunciado da súmula vinculante, dar-se-á ciência à autoridade prolatora e ao órgão competente para o julgamento do recurso, que deverão adequar as futuras decisões administrativas em casos semelhantes, sob pena de responsabilização pessoal nas esferas cível, administrativa e penal"

O fato gerador que ensejou a lavratura da NFLD em tela é, como registrado no Relatório Fiscal, "sobre parte dos pagamentos efetuados a segurados empregados, sobre os valores retirados a título de pró-labore pelos sócios e sobre pagamentos efetuados a prestadores de serviço pessoas físicas, no período de 01/1999 a 12/2003." Mais especificamente sobre rubricas as quais a fiscalização entendeu revestir o color de salários, tais como: prêmio por tempo de serviço, 13º salário, comissões etc.

Assim, no caso em comento, trata-se de lançamento de ofício onde houve pagamento antecipado da contribuição, aplicando-se, portanto, o disposto no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, transcrito a seguir:

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

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

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

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, 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."

A NFLD foi cientificada ao sujeito passivo em 17/09/2004.

Processo nº 18184.000936/2007-70
Acórdão n.º 2301-01.694

S2-C3T1
Fl. 2.349



Dessa forma, considerando o exposto acima, constata-se que deve ser reconhecida a decadência relativa aos fatos geradores anteriores ao quinquênio legal, ou seja, aqueles ocorridos antes de setembro de 1999, não se incluindo esta competência.

Assim, acolho a preliminar de decadência, reconhecendo como decaído o período compreendido entre janeiro a agosto de 1999.

Inclusão dos sócios como co-responsáveis pelo crédito tributário.

Quanto à alegação de que devem ser excluídos os dirigentes da relação de co-responsáveis, não procede o argumento da recorrente. A relação de co-responsáveis é meramente informativa do vínculo que os dirigentes tiveram com a entidade em relação ao período dos fatos geradores. Não foi objeto de análise no relatório fiscal se os dirigentes agiram com infração de lei, ou violação de contrato social, ou com excesso de poderes. Uma vez que tal fato não foi objeto do lançamento, não se instaurou litígio nesse ponto.

Ademais, os relatórios de co-responsáveis e de vínculos fazem parte de todos os processos como instrumento de informação, a fim de se esclarecer a composição societária da empresa no período do lançamento ou atuação, relacionando todas as pessoas físicas e jurídicas, representantes legais do sujeito passivo, indicando sua qualificação e período de atuação.

Rejeito, portanto, essa preliminar.

No mérito, alega a recorrente os seguintes argumentos: i) não-incidência das contribuições previdenciárias sobre os pagamentos efetuados a título de prêmio por tempo de serviço; ii) inconstitucionalidades do Salário-Educação, do SAT, do INCRA, do SEST/SENAT, do SBBRAE; iii) inconstitucionalidade da inclusão dos valores pagos a título de transporte, habitação e alimentação na base de cálculo das contribuições previdenciárias; iv) que a multa aplicada é inconstitucional; e v) impossibilidade de se aplicar juros moratórios com base na Taxa Selic.

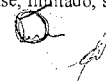
Analisaremos cada um desses pontos detidamente.

Não-incidência das contribuições previdenciárias sobre os pagamentos efetuados a título de prêmio por tempo de serviço

Preliminarmente vale observar que os prêmios pagos pela recorrente, em razão do tempo de serviço, decorrem de Convenções Coletivas de Trabalho, segundo as quais, no período objeto da presente atuação previam, basicamente, dois momentos para esse pagamento.

Um primeiro pagamento seria feito ao empregado quando esse completasse “2 anos de casa”, no valor de 5% (cinco por cento), tomado como base de cálculo o seu salário base, limitado, contudo a um valor predeterminado pela própria Convenção. A título exemplificativo citamos a Convenção Coletiva de Trabalho dos anos de 2003/2004, a qual previa, para referência de maio/junho de 2003 o valor de R\$ 27,00 (vinte e sete reais) e para a referência de julho de 2003 o valor de R\$ 28,00 (vinte e oito reais).

Já um segundo pagamento era previsto para o empregado que completasse “3 anos de casa”, à razão de 8% (oito por cento) sobre o salário base, limitado, segundo a citada



Convenção, ao valor de R\$ 43,00 (quarenta e três reais) para a referência de maio/junho 2003 e de R\$ 45,00 (quarenta e cinco reais) para a referência de julho de 2003.

A Constituição Federal, em seu artigo 195, inciso I, alínea "a" estabeleceu a competência do legislador ordinário de instituir contribuição destinada ao financiamento da seguridade social incidente sobre a "folha de salários" e "demais rendimentos do trabalho".

A Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, instituiu o plano de custeio da seguridade social, sendo que o seu artigo 22, inciso I, com a redação dada pela Lei nº 9.876, de 26 de novembro de 1999, determina a obrigação da empresa de recolher contribuição previdenciária nos seguintes moldes:

"Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999)."

Da redação acima citada podemos extrair que a legislação exige, para fins de incidência da contribuição previdenciária, em relação aos segurados empregados, como é o caso concreto, que as "remunerações pagas" sejam aquelas "destinadas a retribuir o trabalho" e com habitualidade.

A habitualidade, além de ser exigência do dispositivo legal supra, é confirmada pelo artigo 28, § 9º, alínea "e", item 7, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, segundo o qual não se incluem no salário-de-contribuição, os ganhos eventuais e os abonos desvinculados do salário.

Com efeito, a legislação mencionada utiliza-se de termo "remuneração" que ela própria não define e nem poderia por força do artigo 110 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, o qual determina que a legislação tributária é vedada alterar o conteúdo, a definição e o alcance dos termos de direito privado.

Dessa forma, surge a obrigação de recorrermos ao direito do trabalho para buscarmos o conceito de remuneração. Dispõe o artigo 457 do Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, na redação conferida pela Lei nº 1.999, de 1º de outubro de 1953:

"Art. 457 - Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)

§ 1º - Integram o salário não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)

Processo nº 18184.000936/2007-70
Acórdão nº 2301-01.694

S2-C3T1
Fl. 2.350

§ 2º - Não se incluem nos salários as ajudas de custo, assim como as diárias para viagem que não excedam de 50% (cinquenta por cento) do salário percebido pelo empregado. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)

§ 3º - Considera-se gorjeta não só a importância espontaneamente dada pelo cliente ao empregado, como também aquela que for cobrada pela empresa ao cliente, como adicional nas contas, a qualquer título, e destinada a distribuição aos empregados."

Extrai-se do dispositivo supra transcrito que remuneração é a soma de salário (valor pago diretamente pelo empregador em decorrência da contraprestação do serviço, estipulada no contrato de trabalho) mais as gorjetas que o empregado receber.

Importante aqui transcrever a nota dedicada a esse artigo por Eduardo Gabriel Saad na obra CLT Comentada, revista e atualizada por José Eduardo Duarte Saada e Ana Maria Saada C. Branco, Editora LTr, 42ª edição, 2009, pág. 563:

"1) O caput do artigo acima transcrito faz distinção entre remuneração e salário. Este é contraprestação devida e paga diretamente ao empregado; a remuneração compreende o salário e mais o que o empregado recebe de terceiros (gorjetas, por exemplo), em virtude do contrato de trabalho." (grifamos)

A remuneração, desse modo, resultado de salário mais gorjeta, é decorrente do contrato de trabalho firmado entre empregado e empregador. No caso das gorjetas, além do salário o empregado espera recebê-las, em decorrência da *práxis* da atividade exercida, sejam aquelas espontaneamente dadas pelo cliente, sejam aquelas cobradas pelo empregador nas contas e distribuídas aos empregados. Há, a nosso ver, nítida caracterização da habitualidade decorrente da própria atividade exercida pelo empregado, tornando-se a gorjeta elemento seguro do seu orçamento.

Além disso, não esquecendo do disposto no retro citado § 1º do artigo 457, integram o salário e, portanto, o conceito de remuneração, as comissões, percentagens e gratificações ajustadas. Aqui também podemos entender que se tratam de verbas pagas com habitualidade, em decorrência da natureza da atividade exercida pelo empregado, previamente ajustas no contrato de trabalho ou em acordos ou convenções coletivas.

Nesse ponto transcrevemos a nota registrada por Eduardo Gabriel Saad na obra CLT Comentada, revista e atualizada por José Eduardo Duarte Saada e Ana Maria Saada C. Brauco, Editora LTr, 42ª edição, 2009, pág. 564:

"Ajustadas são aquelas exigíveis pelo empregado por constarem de seu contrato de trabalho, de cláusula de pacto coletivo ou de regulamento interno da empresa. Tais documentos exprimem um acordo de vontades ou revelam o compromisso do empregador de pagar a gratificação."

Portanto, identificamos que os critérios da habitualidade e da retributividade são da essência do conceito de remuneração e, assim, da própria incidência das contribuições previdenciárias. Ausente qualquer valor pago ao empregado sem que essas características

estejam presentes, não haverá que se falar em remuneração (conceito jurídico) e, por conseguinte, em incidência de contribuições previdenciárias.

Como visto alhures os prêmios pagos em espécie pela recorrente dependem, para a sua concretização, de circunstância alcatória, isto é, depende do fato de o empregado, eventualmente, completar ou não o tempo previsto nas respectivas Convenções Coletivas de Trabalho. Apenas se perfazendo o requisito temporal de 2 ou 3 anos é que o empregado receberá, de uma única vez, o denominado "prêmio por tempo de serviço". Ausente esse pressuposto não há que se falar em seu pagamento.

Nessas circunstâncias falecem os critérios de habitualidade e retributividade acima identificados, uma vez que o pagamento do "prêmio por tempo de serviço" depende da ocorrência ou não do critério temporal previsto em Convenção Coletiva. O empregado, portanto, está submetido a álca, a um evento futuro e incerto. Trata-se, sob essa óptica, de ganho eventual, nos termos do artigo 28, § 9º, alínea "e", item 7, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, os quais não compõem a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Portanto, nesse ponto, acolho o recurso voluntário no sentido de que sejam excluídos da presente NFLD os valores pagos sob a rubrica "PTS – Prêmio por Tempo de Serviço".

Inconstitucionalidades do Salário-Educação, do SAT, do INCRA, do SEST/SENAT, do SEBRAE

No tocante às inconstitucionalidades acima, delineadas no recurso voluntário, relembro que a esse órgão julgante administrativo falece competência para declarar a inconstitucionalidade de lei, conforme reiterada jurisprudência desse Conselho, cristalizada na Súmula CARF nº 2, cuja redação é a seguinte:

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

Inconstitucionalidade da inclusão dos valores pagos a título de transporte, habitação e alimentação na base de cálculo das contribuições previdenciárias

Também nesse ponto é de ser aplicada a Súmula acima transcrita.

Inconstitucionalidade da multa aplicada

Aqui verifica-se a mesma situação das anteriores, cabendo a incidência da Súmula CARF nº 2.

Impossibilidade de se aplicar juros moratórios com base na Taxa Selic.

Esse assunto já está pacificado no âmbito desse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, sendo objeto da Súmula CARF nº 4, cuja redação é a seguinte:

"Súmula CARF 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."

Processo nº 18184.000936/2007-70
Acórdão n.º 2301-01.694

S2-C3T1
Fl. 2/351

Ante o exposto, voto no sentido de **CONHECER** o recurso e **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL**, para acatar a preliminar de decadência e excluir do lançamento os valores relativos ao período compreendido entre janeiro a agosto de 1999 e, no mérito, excluir da NFLD os pagos sob a rubrica "PTS – Prêmio por Tempo de Serviço", sendo, no mais, mantida a autuação fiscal.

Sala das Sessões, em 20 de outubro de 2010


-ADRIANO GONZALES SILVÉRIO - Relator

Declaração de Voto

Conselheiro DAMIÃO CORDEIRO DE MORAES

PRELIMINARES - DECADÊNCIA

1. Preliminarmente, em relação à decadência, voto por aplicar o artigo 150, §4º do CTN, porquanto houve pagamento antecipado de parte do tributo sujeito à homologação. E o próprio relatório fiscal traz a informação que comprova o recolhimento parcial das contribuições previdenciárias.

DO CORESP

2. No que toca aos co-responsáveis, acolho a preliminar para reconhecer que o documento apenas indica possíveis responsáveis pelo crédito constituído, sem ter o condão de atribuir, de imediato, a responsabilidade.

3. É que, uma vez arrolados os diretores na lista anexa, o documento terá como escopo a garantia de inclusão das pessoas nele indicadas no pólo passivo da obrigação tributária numa futura execução fiscal. Portanto não se trata de uma simples lista de todas as pessoas físicas, na qualidade de diretores, como defendido pela Fazenda.

4. Além do aspecto formal, a questão também deve ser analisada sob a perspectiva dos efeitos práticos e imediatos na vida dos contribuintes. E o prejuízo é patente, pois com o exaurimento do contencioso administrativo, o débito lançado será de pronto inscrito no CADIN, em nome do autuado e também de todos os co-responsáveis listados na relação anexa a NFLD, sem que haja uma única oportunidade concreta de defesa.

5. Não é demais falar que no caso da pessoa jurídica, ela é quase sempre a responsável pelas suas obrigações tributárias, pois, além de ser o sujeito da relação jurídica tributária, tem também, na maioria das vezes, o dever legal de pagar o tributo.



6. Contudo, a lei prevê que, como exceção à regra geral, quando houver inadimplemento da pessoa jurídica, a responsabilidade pelo pagamento dos tributos pode ser transferida para seus diretores, gerentes ou responsáveis, sob determinadas condições.

7. Nesse sentido, dispõe o inciso III do artigo 135, do Código Tributário Nacional que:

"Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - (...)

II - (...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado."

8. Desta forma, diante do referido comando, a responsabilidade só poderá ser transferida para a pessoa do sócio-gerente responsável ou para o representante legal capaz. Além disso, somente poderá acontecer quando houver prova que praticaram qualquer um dos atos irregulares descritos no caput do artigo.

9. Encerrado o processo administrativo com a confirmação da procedência da dívida e não havendo pagamento, será emitida a Certidão da Dívida Ativa, que fundamentará a execução fiscal. Nela deve constar o nome do responsável pelo pagamento e, caso se tenha apurado alguma irregularidade capaz de imputar aos diretores ou ao representante legal a responsabilidade pelo pagamento, deverá conter a respectiva indicação, posto que nossos tribunais somente aceitam a citação dos co-responsáveis cujos nomes estejam mencionados na CDA, e apenas nessa hipótese poderá constar o nome do co-responsável.

10. Isso porque parte-se do pressuposto de que, como a CDA tem presunção de certeza e liquidez, estando o nome do diretor ou do representante nela incluído, presumir-se-á, da mesma forma, que houve uma apuração de responsabilidade no processo administrativo, que garantiu o direito de defesa do incluído.

11. No entanto, no âmbito das execuções fiscais de contribuições previdenciárias, até a revogação do art. 13, da Lei n. 8.620/93, o chamamento dos co-responsáveis ocorria de imediato, independentemente de restarem infrutíferas as tentativas de localização de bens da própria empresa ou da prova da prática de algum dos atos previstos no art. 135 do CTN.

12. Nesse aspecto, o Superior Tribunal de Justiça tem farta jurisprudência determinando que se o nome do co-responsável estiver inscrito na CDA, tal fato é suficiente para a sua sujeição passiva solidária, cabendo ao co-responsável apenas via embargos à execução (cuja oposição é imprescindível a garantia do juízo), fazer contra-prova à sua condição de sujeito passivo, inclusive com a inversão do ônus da prova para pessoa do sócio ou do diretor arrolado na Certidão.

13. Nesse sentido colhe-se a seguinte decisão ementada:

"PROCESSUAL CIVIL - AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO - SÚMULA 211/STJ - NÃO-ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO DO ARTIGO 535 DO CPC - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - REDIRECIONAMENTO

Processo nº 18184.000936/2007-70
Acórdão nº 2301-01.694

S2-C3T1
Fl. 2.352

**CONTRA SÓCIO CUJO NOME CONSTA NA CDA -
POSSIBILIDADE.**

1. Descumprido o necessário e indispensável exame dos artigos pelo acórdão recorrido, apto a viabilizar a pretensão recursal da recorrente, a despeito da oposição dos embargos de declaração. Incidência da Súmula 211/STJ.

2. A Primeira Seção, no julgamento dos EREsp 702.232/RS, de relatoria do Min. Castro Meira, assentou que, se a execução fiscal foi promovida contra a pessoa jurídica e o sócio-gerente ou se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, compete ao sócio o ônus da prova de demonstrar que não incorreu em nenhuma das hipóteses previstas no mencionado art. 135 do CTN, em face da presunção *juris tantum* de liquidez e certeza da referida certidão.

3. Na hipótese dos autos, a Certidão de Dívida Ativa, conforme verificado pelo Tribunal de origem, incluiu o sócio como corresponsável tributário, cabendo à executada o ônus de provar os requisitos do art. 135 do CTN.

Agravo regimental improvido."

(AgRg nos EDCf nº Ag 1162734/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/11/2009, DJe 17/11/2009)

14. Ressalte-se ainda, que mesmo depois da publicação da Lei 11.941/09, que revogou o art. 13 da Lei 8.620/93, que permitia a responsabilização solidária do co-responsável independentemente da prática de qualquer fato previsto no art. 135 do CTN, o próprio STJ já sinaliza em recentes julgados, que muito embora tenha havido a revogação do dispositivo acima mencionado, ainda assim constando o nome na CDA é cabível a sua inclusão no pólo passivo da execução fiscal até que seja feita prova em contrário.

15. Resta claro o prejuízo para as pessoas arroladas como responsáveis com a sua inclusão na relação anexa ao presente lançamento, independentemente da prática de qualquer ato previsto no art. 135 do CTN, pois a relação servirá de base para uma futura inscrição do débito em dívida ativa.

16. Feitas essas considerações, acato esta preliminar a fim de afastar a co-responsabilidade dos diretores listados no CORESP. No entanto, voto por manter a lista nominal apenas como uma relação meramente indicativa de representantes legais já que posteriormente servirá de consulta para a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, cabendo a ressalva de que esses nomes não poderão ser inscritos imediatamente em dívida ativa tão somente com base nesta lista.

DEMAIS PRELIMINARES

17. Quanto ao procedimento de fiscalização e formalização do lançamento não vejo qualquer vício capaz de anulá-lo, visto que restou demonstrado o cumprimento pela fiscalização de todos os requisitos dos artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235, de 06/03/72.

DO MÉRITO

18. No mérito, no que diz respeito ao levantamento dos valores de premiação por tempo de serviço, entendo que devem ser excluídos do lançamento fiscal.

19. Compulsando a legislação previdenciária, com o devido cotejamento das normas trabalhistas, verifica-se que, para a incidência do tributo, requer-se que as "remunerações pagas" sejam aquelas especificamente "destinadas a retribuir o trabalho" e com a presença da habitualidade, visto que tais critérios estão ligados ao cerne do conceito de remuneração.


20. **In casu**, os prêmios pagos pela recorrente estão vinculados à circunstâncias especificadas em Convenção Coletiva de Trabalho e dependiam, para que surgisse o direito ao recebimento do benefício, que o empregado completasse tempo de trabalho previsto nas respectivas Convenções. Além do mais, pela dinâmica dos documentos carreados aos autos, os segurados estavam sujeitos sempre a um evento incerto.

21. Ante o exposto, voto pelo provimento do recurso no ponto, pois não se verificam os critérios de habitualidade e retributividade, necessários à conceituação da parcela paga como base de cálculo de contribuição social previdenciárias.

DEMAIS MATÉRIAS

22. Nas demais questões trazidas pelo contribuinte em seu recurso, acompanho integralmente o voto prolatado pelo douto Conselheiro relator.

Sala das Sessões, em 20 de outubro de 2010


DAMIÃO CORDEIRO DE MORAES



Tema: ASSISTÊNCIA MÉDICA. IDENTIDADE DE PLANOS
Conselheiro (a): Rycardo Henrique M. de Oliveira



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

Processo n° 36202.002312/2005-41
Recurso n° 142.953 Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-02.265 – 2ª Turma
Sessão de 08 de agosto de 2012
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ADM ARMAZÉNS GERAIS LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2004

PLANO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. EXCLUSÃO DOS TRABALHADORES QUE RECEBEM ABAIXO DO TETO DO RGPS.

A questão da incidência ou não de contribuições previdenciárias sobre o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar não decorre de norma isentiva a ser interpretada literalmente. Em verdade, trata-se de uma imunidade tributária, prevista no art. 202, § 2º da Constituição Federal.

A interpretação restritiva, aplicada nas hipótese de imunidade tributária, não reduz o campo da norma, mas determina-lhe as fronteiras exatas. Não conclui de mais, nem de menos do que o texto exprime, mas declara o sentido verdadeiro e o alcance exato da norma, tomando em apreço todos os fatores jurídico-sociais que influíram em sua elaboração.

O sistema de previdência complementar, de caráter privado, facultativo e organizado de forma autônoma em relação ao regime geral de previdência social, objetiva garantir a continuidade do padrão de bem-estar correspondente a fase em que o indivíduo laborava.

A finalidade precípua da previdência complementar é a de complementar os benefícios de aposentadoria daqueles que auferem remuneração superior ao limite imposto para o RGPS.

Não restou violada a norma contida no art. 28, § 9º, “p” da Lei n.º 8.212/1991, por considerar que, não obstante o plano de previdência complementar ser voltado tão somente aqueles que percebam remuneração superior ao limite do RGPS, caracterizado está que este plano de previdência complementar encontra-se disponível à totalidade dos empregados e dirigentes da empresa.

Documento assinado digitalmente conforme **Recurso especial negado.**

Autenticado digitalmente em 22/08/2012 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 11/09/2012 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 27/08/2012 por ELIAS SAMPAIO FREIRE, Assinado digitalmente em 27/08/2012 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS
 Impresso em 12/09/2012 por AFONSO ANTONIO DA SILVA

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Por maioria de votos, negar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Relator). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Elias Sampaio Freire.

(Assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Relator

(Assinado digitalmente)

Elias Sampaio Freire – Redator-Designado

EDITADO EM: 14/08/2012

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Gonçalo Bonet Allage, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Alexandre Naoki Nishioka, Maria Helena Cotta Cardozo, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

O Acórdão nº 206-00.418, da 6ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes (fls. 448 a 457), julgado na sessão plenária de 13 de fevereiro de 2008, por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário do contribuinte para considerar que o plano de previdência complementar oferecido apenas aos funcionários que recebiam remuneração superior ao limite máximo do salário-de-contribuição do Regime Geral da Previdência Social – RGPS estava de acordo com a legislação, e por isso poderia ser excluído do salário-de-contribuição para fins do cálculo das contribuições previdenciárias.

Transcreve-se a ementa do julgado:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2004

Ementa: PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO.

Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

O sistema de previdência complementar, de caráter privado, facultativo e organizado de forma autônoma em relação ao regime geral de previdência social, objetiva garantir a continuidade do padrão de bem-estar correspondente a fase em que o indivíduo laborava.

A finalidade precípua da previdência complementar é a de complementar os benefícios de aposentadoria daqueles que auferem remuneração superior ao limite imposto para o RGPS.

Não violada a norma contida no art. 28, § 9º, "p" da Lei nº 8.212/1991.

Recurso Voluntário Provido.

Cientificada dessa decisão em 30/06/2008 (fl. 458), a Fazenda Nacional manejou, em 04/07/2008, recurso especial por contrariedade ao art. 111 do Código Tributário Nacional - CTN, aos arts. 22, inciso I, e 28, §9º, "d", ambos da Lei 8.212/91, sem falar na ofensa aos arts. 195, inciso I e 201, §11 da Constituição Federal, bem como por contrariedade às provas dos autos (fls. 462 a 474).

Argumenta a recorrente que a lei somente permite excluir do salário-de-contribuição o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo à programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, e que essa norma, por ter caráter isentivo, somente pode interpretado literalmente, não comportando exegese ampliativa por parte do aplicador da

norma. Assim, conclui pela impossibilidade da exclusão dos valores pagos com habitualidade pelo empregador apenas a alguns de seus empregados a título de previdência complementar.

Acrescenta que o programa oferecido pela empresa não atende ao disposto no *caput* do art. 16 da Lei Complementar nº 109/2001, disciplinadora do Regime de Previdência Complementar, segundo o qual os "Os planos de benefícios devem ser, obrigatoriamente, oferecidos a todos os empregados dos patrocinadores ou associados dos instituidores", sendo facultativa a adesão (§1º, art. 16).

Refuta o argumento de que os empregados que ganham salário inferior a R\$1.200,00 estão incluídos no plano de previdência complementar, porquanto lhes é ofertado o benefício de até três salários mínimos, pagos de uma vez só, por ocasião da aposentadoria, pois esse benefício não pode ser tecnicamente interpretado como plano de previdência complementar nos termos previstos na Lei de regência.

Ao final, pugna pela manutenção do lançamento, visto que:

a) o benefício de previdência complementar implantado pela empresa não é oferecido à totalidade de seus empregados, mas apenas àqueles que auferem rendimentos salariais superiores a R\$1.200,00, logo, não se aplica ao caso a norma isentiva prevista no §9º, "d", art. 28, Lei nº 8.212/91;

b) os valores pagos pelo empregador aos empregados beneficiários de programa de previdência privada possuem natureza salarial, pois decorrem do contrato de trabalho;

c) tais valores eram pagos com habitualidade e integram o salário do empregado, eis que, nos termos do art. 458 Consolidação das Leis do Trabalho, considera-se salário não somente os valores pagos em espécie, mas também outras prestações "in natura" que a empresa, por força do contrato ou do costume, forneça habitualmente ao empregado.

O recurso especial foi admitido por meio do despacho de fls. 475 a 477.

Cientificado do acórdão e do recurso especial da Fazenda Nacional em 06/01/2010 (fl. 482), o contribuinte apresentou, em 29/01/2010, contrarrazões (fls. 484 a 500), onde afirma que:

a) os empregados que recebiam menos do que o teto estabelecido pela Previdência Social não tinham necessidade de aderir a plano de previdência complementar, pois não haveria complemento necessário a esse empregado em função da sua remuneração;

b) que, à época em que implantou o sistema de Previdência Privada na empresa, o teto do salário-de-contribuição era de R\$ 1.200,00, mas, quando das alterações deste teto por parte da Previdência Social, não mudou seu contrato com a prestadora HSBC Vida e Previdência S.A., por vedação do art. 468 da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT;

c) que o art. 150, II, da Constituição Federal de 1988, estabelece que a lei não deve dar tratamento desigual a contribuintes que se encontram em situação equivalente, e que permitir que um empregado que tenha um salário inferior ao teto do salário-de-contribuição tenha acesso à complementação de uma previdência privada é dar-lhe um privilégio que o empregado que tem um salário superior nunca terá. Isso porque o empregado com salário

superior ao teto teria direito a uma complementação para que mantenha o mesmo padrão de vida que sempre teve, enquanto um empregado que perceba um salário inferior ao teto, tendo uma complementação, teria um padrão de vida que jamais teve;

d) que não há exclusão de funcionários do plano, mas somente um valor mínimo a partir do qual é possível começar a formar esta poupança, onde resta claro que o tratamento é absolutamente igual para todos do quadro funcional;

e) que, de forma diversa do analisado pelo Auditor-Fiscal, a forma de fruição da renda destinada a complementar a aposentadoria pode assumir mais de uma forma: vitalícia, determinada ou de um único saque;

f) que o art. 458 da CLT excluiu expressamente a parcela paga a título de previdência privada, sem estabelecer, para tanto, qualquer requisito, e que esse dispositivo foi alterado pela Lei 10.243/2001, posterior à Lei 8.212/1991, não podendo o Executivo pretender estender o conceito de remuneração para abarcar valores não previstos pela Legislação Trabalhista;

g) que, como os valores referentes ao custeio de "futura" aposentadoria ainda não estão disponíveis aos empregados, não há que se falar em remuneração, e, por consequência, não ocorre o fato gerador das contribuições previdenciárias.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator

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

A discussão cinge-se à possibilidade do contribuinte excluir, do salário-de-contribuição, os valores pagos a título de previdência complementar a seus funcionários.

A Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, regulamenta a matéria da seguinte maneira:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

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

Autenticado digitalmente em 22/08/2012 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 11/09/2012 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 27/08/2012 por ELIAS SAMPAIO FREIRE, Assinado digitalmente em 27/08/2012 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS

Impresso em 12/09/2012 por AFONSO ANTONIO DA SILVA

Processo nº 36202.002312/2005-41
Acórdão nº 9202-02.265

CSRF-T2
Fl. 516

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

(...)

p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT; (Alinea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

(...)

Desta forma a lei inclui, no escopo do salário-de-contribuição, toda a remuneração auferida pelos empregados, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades, sendo lícito se incluir, na hipótese, os pagamentos à plano de previdência privada em nome dos funcionários.

Por outro lado, a lei também cuidou de especificar as parcelas que não integram o salário-de-contribuição, incluindo os pagamentos feitos pela empresa a programa de previdência complementar, aberto ou fechado. Entretanto, levantou-se uma exigência para o gozo do benefício: que o programa estivesse disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT.

Observe-se que a referência aos artigos da Consolidação da Lei do Trabalho dizem respeito à nulidade de atos praticados com o objetivo de fraudar a aplicação dos preceitos da lei, e à necessidade de mútuo consentimento para alteração do contrato de trabalho.

No caso concreto, o plano de previdência privada somente era oferecido aos funcionários que recebiam remuneração superior ao limite máximo do salário-de-contribuição do Regime Geral da Previdência Social – RGPS. Para ser mais preciso, aos funcionários que recebiam mais de R\$1.200,00, valor correspondente ao teto do salário-de-contribuição do RGPS por ocasião de instituição do benefício.

O acórdão recorrido entendeu que essa restrição não feria os ditames da lei, pois o objetivo do plano de previdência complementar é o de complementar os rendimentos daqueles que auferem rendimentos superiores ao limite do RGPS, e portanto somente a esse tipo de funcionário deve ser oferecido. Assim, o plano teria sido oferecido a todos os empregados que deles precisam.

A Fazenda Nacional, por outro lado, defende que essa norma, por ter caráter isentivo, somente pode ser interpretada literalmente, não comportando exegese ampliativa por parte do aplicador da norma, nos termos do art. 111, inciso II, do Código Tributário Nacional – CTN.

Em suas contrarrazões, o contribuinte alega que os empregados que recebiam menos do que o teto estabelecido pela Previdência Social não tinham necessidade de aderir a plano de previdência complementar, pois não haveria complemento necessário em função da

sua remuneração. Acrescenta que permitir que um empregado que tenha um salário inferior ao teto do salário-de-contribuição tenha acesso à complementação de uma previdência privada é dar-lhe um privilégio que o funcionário que tem um salário superior nunca terá, porque o aquele com salário superior ao teto teria direito a uma complementação para que mantenha o mesmo padrão de vida que sempre teve, enquanto o outro que percebesse um salário inferior ao teto, tendo uma complementação, teria um padrão de vida que jamais teve.

Apesar da consistência dos argumentos do acórdão recorrido e do contribuinte, sou forçado a concordar com a interpretação da Fazenda Nacional.

De fato, as normas de natureza isentiva devem ser interpretadas literalmente. E, em sede de interpretação restritiva, não há como se afastar o requisito “desde que disponível a totalidade de seus empregados e dirigentes”.

A sedutora tese contrária tempera o sentido do adjetivo “complementar”, que qualifica o programa de previdência a que a lei se refere, argumentando que só se complementa aquilo que se deixou de ganhar por conta do teto do RGPS. Mas há que se reconhecer que se trata de interpretação evidentemente ampliativa dos termos da lei.

E, na verdade, não é por esse tipo de raciocínio que se deve compreender o alcance da previdência complementar, que não se trata de conceito abstrato, mas de instituto concreto definido pela lei previdenciária, no caso a Lei Complementar nº 109, de 29 de maio de 2001. E, como bem observado pela recorrente, o programa oferecido pela empresa não atende ao disposto no art. 16 dessa lei, que dispõe que os planos de benefícios de entidades fechadas devem ser, obrigatoriamente, oferecidos a todos os empregados dos patrocinadores ou associados dos instituidores, sendo facultativa a adesão (§1º, art. 16).

Dessa forma, os termos da lei que regulamenta a matéria põe por terra o raciocínio de que não é necessário se oferecer o plano a quem recebe menos do que o teto do RGPS.

Além disso, o §2º do art. 68 da Lei Complementar nº 109, de 2001, desvincula o benefício da previdência complementar daquele oferecido pelo regime geral de previdência social.

Analisando os dispositivos da citada lei complementar, a relatora do voto vencido do acórdão recorrido teceu as seguintes considerações, com as quais concordo (fls. 453 a 454):

Da análise dos dispositivos acima pode-se concluir que o plano de benefícios diferenciado apresentado pela recorrente não atende aos dispositivos legais.

A uma, porque os planos existentes devem ser oferecidos a todos empregados e a esses, cabe a faculdade de aderir a qualquer um deles ou mesmo de não aderir a nenhum. A notificada ao oferecer um plano que confere a possibilidade do empregado receber uma prestação continuada, apenas àqueles que percebam remuneração superior a R\$ 1.200,00 (um mil e duzentos reais) está privando os demais empregados do acesso ao mesmo, contrariando o dispositivo encimado.

A duas, porque a previdência privada complementar tem por objetivo oferecer ao participante uma renda mensal continuada ou mesmo a possibilidade de resgatar os valores acumulados ao longo do tempo. E, embora os planos de previdência

Processo nº 36202.002312/2005-41
Acórdão n.º 9202-02.265

CSRF-T2
Fl. 518

complementar possam proporcionar a manutenção dos rendimentos auferidos pelos empregados que recebem além do teto do benefício oferecido pelo RGPS, não há dispositivo legal que impeça que os empregados, cujo benefício do RGPS seja suficiente para garantir a paridade entre os rendimentos da ativa e os da aposentadoria, possam optar por aderir ao plano com o objetivo de auferir uma renda continuada quando do implemento das condições para tanto. Tal conclusão pode ser tirada da letra do § 2º do art. 68 acima que, expressamente, dispõe que a concessão do benefício pela previdência complementar não depende da concessão de benefício pelo RGPS.

Assim, a meu ver, o plano de previdência privada complementar da notificada não atende ao disposto na alínea "p" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, por retirar de um grupo de empregados, alternativa oferecida a outros.

Para finalizar a discussão, não posso deixar de contrapor a tese de que os funcionários que recebem salários abaixo do teto do RGPS não necessitam de parcela complementar de sua renda com um argumento de ordem prática. É sabido que, atualmente, dificilmente um aposentado consegue auferir proventos de aposentadoria de valor igual aos seus rendimentos da ativa, mesmo que esses importassem em quantia inferior ao teto do RGPS, em função do fator previdenciário. Na verdade, esse instituto, que objetiva reduzir a aposentadoria para beneficiários mais jovens, raramente permite que aqueles que recebiam acima do teto consigam receber o valor máximo do benefício. Assim, é plenamente cabível que alguém que percebia remuneração abaixo do teto do RGPS necessite de renda complementar, não para desfrutar de padrão de vida incompatível com sua situação anterior, mas para manter o mesmo *status* financeiro.

O sujeito passivo também afirma que o art. 458, §2º, inciso VI da CLT excluiu expressamente a parcela paga à título de previdência privada do salário, sem estabelecer, para tanto, qualquer requisito, e que esse dispositivo foi alterado pela Lei 10.243, de 19 de junho de 2001, posterior à Lei nº 8.212, de 1991, não podendo o Executivo pretender estender o conceito de remuneração para abarcar valores não previstos pela Legislação Trabalhista.

Entretanto, essa 2ª Turma já teve a oportunidade de discutir o assunto, e concluiu que a lei trabalhista não tinha o poder, nem a intenção, de alterar os termos da lei previdenciária, como demonstra a ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/1998 a 31/07/2005

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SALÁRIO INDIRETO. INCIDÊNCIA. INOBSERVÂNCIA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA ESPECÍFICA. LEI Nº 8.212/91.

Somente não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias as verbas concedidas aos segurados empregados e/ou contribuintes individuais da empresa que observarem os requisitos inscritos nos dispositivos legais que regulam a matéria, notadamente artigo 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91, o qual deverá ser interpretado de maneira literal e restritiva, conforme preceitos do artigo 111, inciso II, e 176, do Códex Tributário.

Com arrimo no Princípio da Especialidade da leis, os ditames contidos no § 2º do artigo 458, da CLT, sobretudo após a

DF CARF MF

Fl. 483

Processo nº 36202.002312/2005-41
Acórdão nº 9202-02.265

CSRF-T2
Fl. 519

alteração introduzida pela Lei nº 10.243/2001, não tem o condão de suplantiar as exigências legais do artigo 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91, para a não incidência de contribuições previdenciárias sobre as verbas concedidas aos funcionários da empresa, in casu, a título de plano educacional.

Recurso especial provido.

(Acórdão nº 9202-00.323, sessão de 27 de outubro de 2009, relator Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira)

Finalmente, o contribuinte argumenta que, como os valores referentes ao custeio de "futura" aposentadoria ainda não estão disponíveis aos empregados, não há que se falar em remuneração, e, por consequência, não ocorre o fato gerador das contribuições previdenciárias.

Como já visto acima, o art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, inclui, no escopo do salário-de-contribuição, toda a remuneração auferida pelos empregados, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades, incluindo-se, na hipótese, os pagamentos à plano de previdência privada em nome dos funcionários.

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer do recurso para, no mérito, dar provimento ao recurso especial do Procurador da Fazenda Nacional.

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Voto Vencedor

Conselheiro Elias Sampaio Freire, Designado

Inicialmente saliente que a questão da incidência ou não de contribuições previdenciárias sobre o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar não decorre de norma isentiva a ser interpretada literalmente. Em verdade, trata-se de uma imunidade tributária, prevista no art. 202, § 2º da Constituição Federal, *in verbis*:

Art. 202. O regime de previdência privada, de caráter complementar e organizado de forma autônoma em relação ao regime geral de previdência social, será facultativo, baseado na constituição de reservas que garantam o benefício contratado, e regulado por lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

§ 1º A lei complementar de que trata este artigo assegurará ao participante de planos de benefícios de entidades de previdência privada o pleno acesso às informações relativas à gestão de seus respectivos planos. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

§ 2º As contribuições do empregador, os benefícios e as condições contratuais previstas nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência privada não integram o contrato de trabalho dos participantes, assim como, à exceção dos benefícios concedidos, não integram a remuneração dos participantes, nos termos da lei. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

(...).”

De acordo com a mais abalizada doutrina, a técnica de interpretação de regras de imunidade é diferente daquela de regras de isenção. Diferentemente da isenção, em se tratando de imunidade, o benefício outorgado pela Constituição independe da vontade do Estado. A exegese dos dispositivos, portanto, deve afastar as tentações do poder tributante de alcançar campo protegido pela vontade suprema da Constituição

A interpretação restritiva, aplicada nas hipótese de imunidade tributária, não reduz o campo da norma, mas determina-lhe as fronteiras exatas. Não conclui de mais, nem de menos do que o texto exprime, mas declara o sentido verdadeiro e o alcance exato da norma, tomando em apreço todos os fatores jurídico-sociais que influíram em sua elaboração.

Ademais, é inaplicável ao presente caso o disciplinado no art. 16 da Lei Complementar nº 109, de 2001, posto que o referido dispositivo disciplina “Os Planos de Benefícios de Entidades Fechadas” e aqui tratamos de “Planos de Benefícios de Entidades Abertas”, disciplinados no art. 26 e seguintes da referida Lei Complementar.

Portanto, o cerne da questão restringe-se à aplicabilidade ou não, ao presente caso, da regra contida no art. 28, § 9º, “p” da Lei nº 8.212/1991, *in verbis*:

“§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97):

(...).

p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT; (Alinea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97).”

Ou seja, há de se verificar se a disponibilização do plano de previdência complementar somente aos empregados e dirigentes que percebam remuneração superior ao limite máximo do salário de contribuição do Regime Geral da Previdência Social – RGPS configura ou não violação a exigência de que o referido plano seja disponível à totalidade dos empregados e dirigentes da empresa.

Há de se salientar que o sistema de previdência social, no seu regime geral, básico, possui caráter universal e destina-se a todos, sendo obrigatório à população economicamente ativa, mediante atendimento de determinados requisitos e de contribuições. Contudo, frente à massa de segurados que nesse sistema se amparam é evidente a insuficiência do modelo do Regime Geral de Previdência Social. Por outro lado, o sistema de previdência complementar, de caráter privado, facultativo e organizado de forma autônoma em relação ao regime geral de previdência social, objetiva garantir a continuidade do padrão de bem-estar correspondente a fase em que o indivíduo laborava.

Tendo em vista tal cenário e seus reflexos na sociedade, esclarece Maria Cibele de Oliveira Ramos, *in Os planos de benefícios das entidades de previdência privada*. São Paulo : LTr, 2005, p. 22:

“Foi criado então, em 1977, o sistema de previdência complementar, de caráter privado, paralelo ao regime de previdência social, básico e estatal, com a finalidade de, por meio de contrato, propiciar o pagamento de benefícios em contraprestações às contribuições vertidas. O próprio trabalhador, pelo seu esforço pessoal, com o intuito de garantir a sua qualidade de vida, busca a complementação da sua aposentadoria, efetuando poupança prévia durante sua vida laborativa, acumulando valores.

Decorre da evolução social, que a má distribuição de renda originou disparidades gritantes entre classes sociais, sendo que muitos indivíduos auferem rendas superiores ao teto previsto no Regime Geral de Previdência Social. Não é porque esses indivíduos pertencem a classes sociais privilegiadas que não mereçam a manutenção do padrão de vida na velhice.

A remuneração mensal proveniente de aposentadoria, similar aquela percebida em fase laborativa, é fator indispensável em

Processo nº 36202.002312/2005-41
Acórdão n.º 9202-02.265

CSRF-T2
Fl. 522

todas as classes sociais para a obtenção da estabilidade social. Fato é que a redução de rendimento, seja em vida laborativa, seja na aposentadoria, gera conseqüências desagradáveis e não esperadas para qualquer família.”

Dentro desse enfoque, o Instituto de Política Econômica Aplicada – IPEA, de acordo com seu Boletim de Políticas Sociais – Previdência Social - Acompanhamento e Análise nº 13, edição especial 2007 (fls. 51), manifesta-se no sentido de que o público alvo da previdência complementar é uma minoria da população que possui rendimentos mais elevados e querem completar sua aposentadoria, nos seguintes termos:

“Por fim, o terceiro pilar é composto pela Previdência Complementar. Essa é voluntária e tem por objetivo conceder benefícios opcionais complementares aos segurados da previdência dos empregados do setor privado. O público-alvo é de uma minoria da população que possui rendimentos elevados e querem complementar sua aposentadoria, já que a maioria dos trabalhadores tem direito aos benefícios da Previdência básica, cujo teto de remuneração situa-se ao redor de nove salários mínimos. Cerca de 2,9% da PEA discutida na seção sobre a situação social da Previdência Social contribuíam para algum plano de Previdência Complementar em 2005.”

Portanto, para suplementar o valor da aposentadoria social concedida pelo RGPS, algumas empresas oferecem a seus empregados e dirigentes planos de previdência privada. E, para estimular o empregador a conceder este benefício, o legislador, no art. 28, § 9º, “p” da Lei nº 8.212/1991, disciplinou expressamente que os planos de previdência complementar não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias, conforme leciona Marco André Ramos Vieira, ilustre Conselheiro da 5ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, *in* Manual de Direito Previdenciário – Teoria, Jurisprudência e 580 Questões, 6ª edição, Editora Impetus, fls. 192:

“Os valores das contribuições pagas pelo empregador para planos de previdência complementar não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias, desde que disponível à totalidade dos empregados e dirigentes.

Esse é um estímulo ao empregador, para que possa complementar os benefícios previdenciários de seus segurados, haja vista o RGPS possuir limite, atualmente de R\$ 2.668,15.”

Daí, nesse diapasão leciona o Professor Alessandro Cruz, Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, em lição constante no endereço eletrônico http://www.vemconcursos.com/arquivos/aulas/Alessandro_Cruz_aula02.pdf:

“Tanto a previdência aberta quanto à fechada, constituem a chamada previdência complementar, que visa, mediante planos alternativos, complementar a previdência básica oferecida pelo RGPS.

Exemplificando, imaginemos a seguinte situação hipotética:

Manoel trabalha em um banco S.A. cuja maioria do capital social é da União (ex.: Banco do Brasil S.A.) e recebe a título de

DF CARF MF

Fl. 487

Processo nº 36202.002312/2005-41
Acórdão nº 9202-02.265

CSRF-T2
Fl. 523

salário R\$ 3.000 (Três mil reais). O banco possui, também, uma entidade fechada de previdência social para seus empregados. Como ficaria, teoricamente, a aposentadoria de Manoel?

Primeiramente, cabe, atentar para o fato de que o empregado (Manoel) é segurado do Regime Geral de Previdência Social – RGPS, conforme alínea “a”, inciso I, do art. 12 da Lei nº 8.212/91, portanto, recolhe as contribuições previdenciárias até o limite máximo do salário de contribuição, atualmente R\$ 1.561,56 (um mil, quinhentos e sessenta e um reais e cinquenta e seis centavos), pois quando se aposentar o RGPS pagará, no Máximo, até este valor. A diferença entre tal valor e o que Manoel recebe, ou seja, R\$ 1.438,44 (Um mil, quatrocentos e trinta e oito reais e quarenta e quatro centavos), recolherá para a entidade fechada de previdência social, para no futuro complementar na aposentadoria, e, assim receber proventos integrais.”

Destarte, a própria natureza da previdência complementar, no sentido que a sua finalidade precípua é a de complementar os benefícios de aposentadoria daqueles que auferem remuneração superior ao limite imposto para o RGPS, nos leva a concluir que não restou violada a norma contida no art. 28, § 9º, “p” da Lei nº 8.212/1991, por considerar que, não obstante o plano de previdência complementar ser voltado tão somente aqueles que percebam remuneração superior ao limite do RGPS, caracterizado está que este plano de previdência complementar encontra-se disponível à totalidade dos empregados e dirigentes da empresa.

Por todo o exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Elias Sampaio Freire



Tema: REGIME JURÍDICO PREVIDENCIÁRIO DOS ESCRIVENTES E
AUXILIARES DE CARTÓRIOS

Conselheiro (a): Ronaldo de Lima Macedo



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

Processo n° 15504.012250/2009-35
Recurso n° 000.000 Voluntário
Acórdão n° **2402-002.848 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 20 de junho de 2012
Matéria REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS: PARCELAS EM FOLHA DE PAGAMENTO. CONTRIBUIÇÃO PATRONAL E SAT
Recorrente JOÃO MAURÍCIO VILLANO FERRAZ
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

ESCREVENTES E AUXILIARES DE CARTÓRIO. VINCULAÇÃO A REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA SOCIAL (RPPS). IMPOSSIBILIDADE.

Somente podem ser filiados a Regime Próprio de Previdência Social (RPPS) os servidores públicos titulares de cargo efetivo e militares. Não ostentando essa condição, os escreventes e auxiliares de cartórios são filiados obrigatórios do Regime Geral de Previdência Social (RGPS).

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.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente.

Ronaldo de Lima Macedo - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Igor Araújo Soares, Ronaldo de Lima Macedo, Nereu Miguel Ribeiro Domingues e Thiago Tabora Simões.

Relatório

Trata-se de lançamento fiscal decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados, relativas às contribuições da parte patronal, incluindo as contribuições para o financiamento das prestações concedidas em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/GILRAT), para as competências 01/2005 a 13/2005.

O Relatório Fiscal (fls. 16/19) informa que os fatos geradores das contribuições lançadas decorrem das remunerações pagas e/ou creditadas aos segurados empregados (escreventes e auxiliares de cartórios), apurados em folhas de pagamento, Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), Guias de Recolhimento da Previdência Social (GPS), Livro Caixa, Relação Anual de Informações Sociais (RAIS) e Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF).

Esse Relatório Fiscal informa ainda que não houve retenção de contribuição do segurado empregado para o Regime Geral de Previdência Social, tornando-se o titular do cartório responsável por tal recolhimento, de acordo com o art. 33, § 5º, da Lei 8.212/1991, não caracterizando o crime de apropriação indébita.

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 16/07/2009 (fl.01).

A autuada apresentou impugnação tempestiva (fls. 33/41) – acompanhada de anexos de fls. 42/94 –, alegando, em síntese, que:

1. a legislação apontada no Auto de Infração fere o Direito, que estabelece a legalidade jurídica funcional dos funcionários que foram objeto da hipótese de incidência das contribuições apontadas, pois, segundo o art. 1º do Decreto 21.204/1981, os servidores da justiça não remunerados pelo Estado são compulsoriamente filiados ao IPSEMG. Cita artigos da Lei Complementar 64/02, que tratam da vinculação do notário, do registrador, do escrevente e do auxiliar aposentado ao Regime Próprio de Previdência Social, e ainda, dos benefícios e assistências prestados pelo IPSEMG;
2. segundo os arts. 40 e 48 da Lei 8.935/94, os notários, registradores, escreventes e auxiliares poderiam optar por permanecer no regime estatutário ou mudar para o celetista e, não o fazendo, persistiriam subordinados ao regime estatutário ou especial. A Portaria MPAS nº 2.701/95 corrobora o que até aqui já foi exposto;
3. o Agente Fiscal não observou a norma contida na letra "o", do inciso I, do art. 9º do Decreto 3.048/99, que vincula ao RGPS apenas o escrevente e o auxiliar contratados por titular de serviços notariais e de registro a partir de 21 de novembro de 1994, bem como aquele que

optou pelo regime geral da Previdência social, em conformidade com a Lei 8.935/94. No Auto de Infração não consta nada que demonstre a opção pela contratação segundo a legislação trabalhista dos funcionários listados no anexo citado, não se aplicando, no caso, a fundamentação colocada pela fiscalização;

4. junta à defesa provas irrefutáveis sobre a vinculação dos funcionários à previdência do Estado, ou seja, ao IPSEMG, conforme consta das certidões e das folhas de pagamentos e dos seus descontos a favor deste Instituto, e do controle funcional da Corregedoria de Justiça de Minas Gerais;
5. sem adotar os critérios legais que o Auto de Infração exige, ou seja a legislação geral (Lei 8.935/94 e Portaria 2.701/95), que regula a situação dos funcionários arrolados no lançamento, aconteceu o esvaziamento do conteúdo jurídico do Auto de Infração, tornando-o ineficaz ou mesmo nulo, por não ter suporte legal, sem constituir fato gerador de contribuição previdenciária.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Belo Horizonte/MG – por meio do Acórdão nº 02-30.491 da 6ª Turma da DRJ/BHE (fls. 100/107) – considerou o lançamento fiscal procedente em sua totalidade, eis que ele encontra-se revestido das formalidades legais, tendo sido lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto.

A Notificada apresentou recurso voluntário (fls. 111/120), manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados e no mais efetua repetição das alegações da peça de impugnação.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) em Belo Horizonte/MG encaminha os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para processo e julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

Recurso tempestivo. Presentes os pressupostos de admissibilidade, conhecimento do recurso interposto.

DA PRELIMINAR:

Com relação às alegações de inconstitucionalidade constantes na peça recursal, cumpre esclarecer que a administração pública deve observar o princípio da estrita legalidade, sendo que as leis e atos normativos nascem com a presunção de constitucionalidade, que só pode ser elidida pelo Poder Judiciário, conforme a competência determinada pela Carta Magna.

Toda lei presume-se constitucional e, até que seja declarada sua inconstitucionalidade pelo órgão competente do Poder Judiciário para tal declaração ou exame da matéria, ou seja, declarada suspensa pelo Senado Federal nos termos art. 52, X, da Constituição Federal, deve o agente público, como executor da lei, respeitá-la.

Nesse sentido, o Regimento Interno (RI) do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) veda aos membros de Turmas de julgamento afastar a aplicação de lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade, e o próprio Conselho uniformizou a jurisprudência administrativa sobre a matéria por meio do enunciado da Súmula nº 2 (Portaria MF nº 383, publicada no DOU de 14/07/2010), transcrito a seguir:

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

Diante disso, não examinarei as questões referente à inconstitucionalidade de leis e atos normativos, especificamente as seguintes alegações: (i) inconstitucionalidade da Lei 8.212/1991, que inseriu os escreventes e auxiliares de serviços notariais e de registros como segurados obrigatórios do RGPS; e (ii) inconstitucionalidade da Emenda Constitucional nº 20/1998, que estabeleceu novas regras para o RGPS; dentre outras expostas na peça recursal da Recorrente.

Diante disso, não acato as alegações de inconstitucionalidade, e passo ao exame de mérito.

DO MÉRITO:

No aspecto meritório, o cerne do recurso repousa na alegação de que os escreventes e auxiliares notariais não seriam segurados obrigatórios do Regime Geral de Previdência Social (RGPS), pois, segundo a Recorrente, eles estariam vinculados ao Regime Próprio de Previdência Social (RPPS) do Estado de Minas Gerais.

Tal alegação não será acatada pelos motivos a seguir delineados.

É cediço que o art. 40 da Constituição Federal, “caput” e § 13, desde a redação dada pela Emenda Constitucional n° 20/1998, somente possibilita a inclusão em regime próprio de previdência para os servidores públicos titulares de cargo efetivo. Eis o texto:

Art. 40. Aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, é assegurado regime de previdência de caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial e o disposto neste artigo.

(...)

§ 13. Ao servidor ocupante, exclusivamente, de cargo em comissão declarado em lei de livre nomeação e exoneração bem como de outro cargo temporário ou de emprego público, aplica-se o regime geral de previdência social. (g.n.)

Trilhando no mesmo sentido, o artigo 13 da Lei 8.212/1991, cuidou de se adequar às disposições da Constituição Federal e da Lei 9.717/1998, tratando da exclusiva inserção em RPPS dos servidores públicos titulares de cargo efetivo, ficando os demais automaticamente vinculados ao RGPS.

Art. 13. O servidor civil ocupante de cargo efetivo ou o militar da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, bem como o das respectivas autarquias e fundações, são excluídos do Regime Geral de Previdência Social consubstanciado nesta Lei, desde que amparados por regime próprio de previdência social. (Redação dada pela Lei 1109.876, de 1999). (g.n.)

Resta saber se os serventuários (escriventes e auxiliares) dos cartórios poderiam ser considerados servidores públicos para fins de aplicação do dispositivo constitucional acima transcrito (art. 40 da Constituição Federal de 1988).

O Supremo Tribunal Federal (STF) – nos termos da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n° 575/1991 (medida liminar, Acórdão, DJ 01/07/1994), cuja relatoria coube ao Ministro Sepúlveda Pertence – entendeu que os servidores de cartórios não remunerados pelos cofres públicos não são considerados servidores públicos para fins de aplicação do art. 40 da Constituição Federal. Transcrevo a Ementa na parte que interessa ao presente julgamento:

“[...] V- Tabeliães e oficiais de registros públicos aposentadoria inconstitucionalidade da norma da Constituição local que – além de conceder-lhes aposentadoria de servidor público, que , para esse efeito, não são – vincula os respectivos proventos às alterações dos vencimentos da magistratura: precedente (ADIn 139, RTJ 138/14). [...]”

(...)

Vale a pena trazer à colação as palavras do Ilustre Ministro responsável pela relatoria da ADI n° 575/1991:

“[...] Não pode permanecer no corpo da Constituição esse dispositivo, teratologia que há de erradicar, em resguardo do paradigma constitucional. Com efeito, em matéria de aposentadoria, parte a Constituição Federal do art. 40, com o radical comando (grifo do ora a.). Quer dizer: no campo do Capítulo VII do Título III da Carta Política, aquele, “DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA”, a previsão de APOSENTADORIA é exclusiva para o SERVIDOR, para quem vinculado à Administração Pública por relação estatutária ou contratual administrativa (pressuposta a extinção, com adoção de regime jurídico único, do pessoal de regime temporário ou especial), em tal condição remunerado pelos cofres públicos.

Quem não é servidor do Estado, mediante vínculo administrativo, não pode ter aposentadoria compreendida nas disposição do art. 40 Constituição Federal. O servidor trabalhista, por exemplo, tem-na por previsão do art. 7.º, XXIV do mesmo Estatuto Supremo.

Nesse art. 28 do ADCT integrado à Constituição da nação piauiense, todavia, está inserto o inimaginável, a garantia de aposentadoria a não-servidores, a titulares de órgãos auxiliares da Justiça não oficiais, não integrantes da Administração Pública [...]”

Nesse caminho, o STF volta a afirma que não são titulares de cargo público efetivo, tampouco ocupam cargo público, os notários e os registradores que exercem atividade estatal, e, por consectário lógico, não estão submetidos a regra de aposentadoria do art. 40 da Constituição Federal de 1998, nos termos da ADI 2602/MG:

“[...] Ementa: Ação Direta de Inconstitucionalidade. Provimento N. 055/2001 do Corregedor-Geral de Justiça do Estado De Minas Gerais. Notários e Registradores. Regime Jurídico dos Servidores Públicos. Inaplicabilidade. Emenda Constitucional N. 20/98. Exercício de Atividade em Caráter Privado por Delegação do Poder Público. Inaplicabilidade da Aposentadoria Compulsória aos Setenta Anos. Inconstitucionalidade.

1. O artigo 40, § 1º, inciso II, da Constituição do Brasil, na redação que lhe foi conferida pela EC 20/98, está restrito aos cargos efetivos da União, dos Estados-membros, do Distrito Federal e dos Municípios – incluídas as autarquias e fundações.

2. Os serviços de registros públicos, cartorários e notariais são exercidos em caráter privado por delegação do Poder Público – serviço público não-privativo.

3. Os notários e os registradores exercem atividade estatal, entretanto não são titulares de cargo público efetivo, tampouco ocupam cargo público. Não são servidores públicos, não lhes alcançando a compulsoriedade imposta pelo mencionado artigo 40 da CB/88 – aposentadoria compulsória aos setenta anos de idade.

4. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente. (ADI 2602 MG; Relator(a): JOAQUIM BARBOSA; Julgamento: 23/11/2005; Órgão Julgador: Tribunal Pleno; Publicação: DJ 31-03-2006) [...]”.

Ainda dentro do aspecto jurisprudencial, o Tribunal Superior do Trabalho (TST) reconheceu que, a partir da Constituição Federal de 1988, os trabalhadores contratados pelos cartórios estão sujeitos ao regime jurídico da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), pois o vínculo profissional é estabelecido diretamente com o tabelião, e **não com o Estado**. Isso está consubstanciado no Recurso de Revista (RR) nº 10800-53.2006.5.12.0023, noticiado no sítio do TST em 14/02/2011, com o seguinte resumo: **os empregados de cartório estão necessariamente sujeitos ao regime jurídico da CLT, mesmo quando contratados em período anterior à vigência da Lei 8.935/1994, pois o artigo 236 da Constituição de 1988 já previa o caráter privado do exercício dos serviços notariais e de registro.**

[...] Ementa: RECURSO DE REVISTA. EMPREGADOS AUXILIARES E ESCRIVENTES DE CARTÓRIO. REGIME JURÍDICO CELETISTA. ARTIGO 236 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. NORMA AUTO APLICÁVEL.

*A jurisprudência majoritária desta Corte superior é de que os empregados de cartório estão sujeitos ao regime jurídico da CLT, ainda que contratados em período anterior à vigência da Lei nº 8.935/94. A partir da vigência da Constituição Federal de 1988, ficou implicitamente determinado, em seu artigo 236, que os trabalhadores contratados pelos cartórios extrajudiciais, para fins de prestação de serviços, encontram-se sujeitos ao regime jurídico da CLT, **pois mantêm vínculo profissional diretamente com o tabelião, e não com o Estado**. Esse preceito constitucional, por ser de eficácia plena e, portanto, auto aplicável, dispensa regulamentação por lei ordinária. Logo, reconhece-se, na hipótese, a natureza trabalhista da relação firmada entre as partes, também no período por ele trabalhado sob o errôneo rótulo de servidor estatutário (de 08/03/1994 a 30/10/2004), e a unicidade de seu contrato de trabalho desde a data da admissão do autor, em 1º/09/1992, até a data de sua dispensa sem justa causa, em 05/12/2005.*

Recurso de revista conhecido e provido. (Processo: RR - 10800-53.2006.5.12.0023; Número no TRT de Origem: RO-10800/2006-0023-12.00; Publicação: 11/02/2011) [...]”.

Nesse julgado do TST (RR nº 10800-53.2006.5.12.0023) também reconheceu que o art. 236 da Constituição Federal de 1988 é norma autoaplicável e dispensa regulamentação por lei ordinária. E o fato de o empregado não ter feito opção pelo regime da CLT no prazo de 30 dias após a edição da Lei 8.935/1994 não é suficiente para afastar o reconhecimento do regime celetista na hipótese.

Lei 8.935/1994:

*Art. 48. Os notários e os oficiais de registro poderão contratar, segundo a legislação trabalhista, seus atuais escreventes e auxiliares de investidura estatutária ou em regime especial desde que estes aceitem a transformação de seu regime jurídico, em opção expressa, **no prazo improrrogável de trinta dias, contados da publicação desta lei.***

§ 1º Ocorrendo opção, o tempo de serviço prestado será integralmente considerado, para todos os efeitos de direito.

§ 2º Não ocorrendo opção, os escreventes e auxiliares de investidura estatutária ou em regime especial continuarão regidos pelas normas aplicáveis aos funcionários públicos ou pelas editadas pelo Tribunal de Justiça respectivo, vedadas novas admissões por qualquer desses regimes, a partir da publicação desta lei. (g.n.)

Por sua vez, o artigo 236 da Constituição estabelece que: “os serviços notariais e de registro são exercidos em caráter privado, por delegação do Poder Público”. Esse dispositivo demonstra que a intenção do legislador foi excluir o Estado da condição de empregador, deixando para o titular do cartório a tarefa de contratar seus auxiliares e escreventes pelo regime celetista.

Entende-se como titulares de cargos efetivos àqueles que estão vinculados na Administração Pública direta (União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios), incluídos também os servidores de suas autarquias e fundações públicas, estas instituídas na modalidade de pessoa jurídica de direito público. Convém lembrar que cargo efetivo é daquele que conta com a nomeação em caráter definitivo, permanente e com prévia aprovação em concurso público. Dessa maneira, uma pessoa que tem vínculo trabalhista com o empregador de serviços notariais e de registros, que não está nos quadros dessa Administração Pública, não pode ser titular de cargo efetivo, que é o caso do presente processo.

Curvo-me à lição apresentada na jurisprudência do STF e do TST retromencionada, e passo a entender que os escreventes e auxiliares de cartório não são servidores públicos titulares de cargo efetivo para fins de vinculação ao Regime Próprio de Previdência Social (RPPS). Com isso, os oficiais dos serviços notariais e de registros (notário ou tabelião e oficial de registro) – na qualidade de segurado contribuinte individual –, bem como os seus auxiliares e escreventes – na qualidade de segurado empregado –, são filiados obrigatórios do Regime Geral de Previdência Social (RGPS), nos termos do art. 12, inciso I e alínea “a”, inciso V e alínea “h”, da Lei 8.212/1991, *in verbis*:

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado:

a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;

V - como contribuinte individual:

h) a pessoa física que exerce, por conta própria, atividade econômica de natureza urbana, com fins lucrativos ou não; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999). (g.n.)

Esclareço também que não há direito adquirido à manutenção de regime jurídico anterior para servidores públicos, como faz registro na peça recursal da Recorrente, pois os benefícios e vantagens previstos inicialmente podem ser suprimidos em momento posterior por meio de lei ou emenda constitucional, que é o caso da Emenda Constitucional 20/1998 que inseriu novas normas no âmbito previdenciário. Isso já foi reconhecido pelo

Supremo Tribunal Federal (RE 246989/DF; DJ 17/04/2009) e pelo Superior Tribunal de Justiça (AgRg no RMS 20.029/CE; DJ 24/05/2010), que admitem não haver como impedir que o legislador edite uma nova lei ou altere já existente, não tendo, portanto, como garantir a manutenção de uma disposição legal ou constitucional, desde que se respeite aos limites formais (respeito ao procedimento) e circunstanciais (a Constituição não será emendada na vigência de intervenção federal, estado de sítio e estado de defesa), bem como às cláusulas pétreas (art. 60, § 4º, da Constituição).

Por fim, pela apreciação do processo e das alegações da Recorrente, não encontramos motivos para decretar a nulidade nem a modificação do lançamento ou da decisão de primeira instância, eis que o lançamento fiscal e a decisão encontram-se revestidos das formalidades legais, tendo sido lavrados de acordo com o arcabouço jurídico-tributário vigente à época da sua lavratura.

CONCLUSÃO:

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso e **NEGAR-LHE PROVIMENTO**, nos termos do voto.

Ronaldo de Lima Macedo.



Tema: REMUNERAÇÃO. CONCEITO LEGAL
Conselheiro (a): Thiago Taborda Simões



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

Processo n° 15540.000248/2008-04
Recurso n° 000.000 Voluntário
Acórdão n° 2402-003.003 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de agosto de 2012
Matéria SALÁRIO INDIRETO: CESTA BÁSICA SEM PAT. INTERVALO INTRAJORNADA. CONTRIBUIÇÃO PATRONAL E SAT/GILRAT.
Recorrente VIAÇÃO NOSSA SENHORA DO AMPARO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2004

SALÁRIO INDIRETO. ALIMENTAÇÃO IN NATURA. SEM INSCRIÇÃO PAT. NÃO INCIDÊNCIA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Não há incidência de contribuição previdenciária sobre os valores de alimentação fornecidos in natura, conforme entendimento contido no Ato Declaratório nº 03/2011 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

VALORES PAGOS A TÍTULO DE SUPRESSÃO DO INTERVALO DE ALIMENTAÇÃO (INTRAJORNADA). HORAS TRABALHADAS. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Não há incidência da contribuição social previdenciária, dada a natureza indenizatória da verba nas horas pagas pelo empregador em razão de trabalho realizado no horário destinado ao descanso intrajornada.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Ronaldo de Lima Macedo e Ana Maria Bandeira que davam provimento parcial apenas quanto ao auxílio-alimentação. Apresentará voto vencedor o Conselheiro Thiago Tabora Simões.

Julio Cesar Vieira Gomes- Presidente.

Ronaldo de Lima Macedo - Relator.

Thiago Taborda Simões - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Ronaldo de Lima Macedo, Nereu Miguel Ribeiro Domingues e Thiago Taborda Simões. Ausente, justificadamente, o conselheiro Lourenço Ferreira do Prado.

Relatório

Trata-se de lançamento fiscal decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais, concernentes à parcela desses segurados não descontada e à parcela patronal, incluindo as contribuições para o financiamento das prestações concedidas em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/GILRAT), para as competências 01/2003 a 12/2004.

O Relatório Fiscal (fls. 21/30) informa que os fatos geradores decorrem das remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados, já que o sujeito passivo deixou de considerar como fatos geradores das contribuições previdenciárias os valores pagos a título de indenização de intervalo suprimido e os valores efetivamente suportados pelo mesmo quando do fornecimento de cestas básicas de alimentação.

Esse Relatório Fiscal informa que a rubrica "indenização intervalo suprimido" (código 17), constante da folha de pagamento, não estava sujeita à incidência de contribuição previdenciária. Segundo informação do Departamento de Pessoal da empresa, os valores pagos a título de indenização pela supressão do intervalo alimentar estavam de acordo com a cláusula 2ª (segunda) da Convenção Coletiva de Trabalho vigente à época. Todavia, tal rubrica se sujeita a incidência de contribuição previdenciária, nos termos do art. 28, I da Lei 8.212/1991 e alterações posteriores, bem como não se encontra nas hipóteses de não incidência do § 9º do mesmo dispositivo legal. Além disso, o art. 71, § 4º da CLT dispõe que o pagamento da referida rubrica possui natureza salarial, nos moldes de hora-extra.

Da mesma forma, constatou-se na folha de pagamento a rubrica "cesta básica" (código 71). Tais valores referem-se às cestas de alimentos básicos fornecidos aos segurados empregados, de acordo com a Convenção Coletiva do Trabalho. Na folha de pagamento, consta o desconto do segurado equivalente a 20% do valor total da cesta básica. Ocorre que no ano de 2003, o contribuinte não se encontrava inscrito no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), logo não se enquadrando na hipótese de não incidência de contribuição previdenciária prevista no art. 28, § 9º, alínea "c" da Lei 8.212/1991.

A base de cálculo do presente lançamento encontra-se discriminada nas planilhas elaboradas pela fiscalização (fls. 31/363), com a explicitação da forma de cálculo da contribuição apurada (fls. 23/25).

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 02/07/2008 (fl.01).

A autuada apresentou impugnação tempestiva (fls. 468/505) – acompanhados de anexos de fls. 506/517 –, alegando, em síntese, que:

1. há nulidade do lançamento por inexistência de motivos, visto que a matéria de fato é materialmente inexistente, pela ausência de fato gerador das contribuições previdenciárias;

2. ocorreu decadência parcial do direito da Receita Federal do Brasil de constituir os créditos tributários, nos termos do art. 150, § 4º do CTN. Os fatos geradores ocorridos no período de 01/2003 a 06/2003 encontram-se fulminados pela decadência em face da constituição do crédito tributário, com a ciência do contribuinte em 02/07/2008;
3. há inexistência do fato gerador no pagamento de cestas básicas de alimentação, estando a empresa inserida ou não no PAT. Este entendimento encontra-se pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ);
4. há inexistência do fato gerador em relação aos valores pagos a título de indenização de intervalo alimentar suprimido, segundo a cláusula 2ª (segunda), parágrafo primeiro da Convenção Coletiva do Trabalho. O citado pagamento tem natureza indenizatória, sendo hipótese de exclusão do salário de contribuição, conforme art. 214, § 9º, V, alínea "m", do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/1999. O art. 28, I da Lei 8.212/1991 define o conceito de salário de contribuição. Este, considerado como base de cálculo da contribuição social, pode ser decorrente de lei, contrato ou convenção ou acordo coletivo de trabalho. A convenção coletiva tem natureza de norma jurídica, podendo definir as formas de remuneração, logo a rubrica "indenização intervalo suprimido" tem natureza indenizatória, não se inserindo no conceito de remuneração (art. 28, I da Lei 8.212/1991), não integrando o salário de contribuição e, por consequência, não sujeita à contribuição previdenciária.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) no Rio de Janeiro/RJ – por meio do Acórdão 12-21.376 da 11ª Turma da DRJ/RJO1 (fls. 527/539) – considerou o lançamento fiscal procedente em parte, eis que determinou a retificação dos valores inicialmente apurados em decorrência da constatação da **decadência** até a competência 06/2003, inclusive, nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN).

A Notificada apresentou recurso (fls. 542/553), manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados no auto de infração e no mais efetua as alegações da peça de impugnação.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) em Niterói/RJ informa que o recurso interposto é tempestivo e encaminha os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para processamento e julgamento (fls. 566).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Thiago Tabora Simões

Recurso tempestivo. Presentes os pressupostos de admissibilidade, conhecimento do recurso interposto.

DO MÉRITO:

A Recorrente argumenta que não há incidência de contribuição previdenciária sobre as horas correspondentes ao intervalo intrajornada (alimentar). Assegura que tais pagamentos têm natureza indenizatória, por força normativa da cláusula 2ª (segunda), parágrafo primeiro, da Convenção Coletiva do Trabalho (fls. 429/453).

Não confiro razão a Recorrente, eis que a natureza remuneratória da parcela não é definida pelo seu nome, mas sim em decorrência da sua natureza jurídica. Ficou demonstrado nos autos (Relatório Fiscal, fls. 21/30, e planilhas, fls. 31/363) que os valores decorrentes da “indenização intervalo suprimido” (código 17), constante da folha de pagamento, são correspondentes à supressão do intervalo intrajornada (período fornecido para a alimentação dos segurados). Assim, como o intervalo para alimentação não foi concedido aos segurados empregados, tais valores possuem natureza de salário de contribuição (base de cálculo) para as contribuições sociais lançadas, nos termos do art. 28, inciso I, da Lei 8.212/1991, *in verbis*:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97) (g.n.)

Portanto, foi correto o procedimento da Auditoria Fiscal em considerar como salário de contribuição os valores pagos a título de “indenização intervalo suprimido” (código 17), identificados nas folhas de pagamento, uma vez que esses pagamentos não estão abarcados pela regra de isenção prevista no art. 28, § 9º, da Lei 8.212/1991, transcrito abaixo:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

(...)

§ 9º **Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:** (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

Extrai-se dessa regra que todas as importâncias que se destinem a retribuir o trabalho – que é caso os valores pagos a título de “indenização intervalo suprimido” (código 17 da folha de pagamento), correspondentes ao intervalo intrajornada –, independentemente de sua denominação ou a forma como são pagas, deverão compor a base de cálculo das contribuições sociais apuradas no presente processo, eis que os valores pagos a título desse intervalo correspondem à remuneração oriunda de trabalho extraordinário.

Caminha com o mesmo entendimento, o disposto no art. 71, § 4º, da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), na medida em que a legislação trabalhista é aplicável subsidiariamente à previdenciária, sempre que não conflitante com a mesma. Nesse passo, dispõe textualmente a cabeça do art. 71 e seu § 4º da CLT, *in verbis*:

Art. 71. Em qualquer trabalho contínuo, cuja duração exceda de 6 (seis) horas, é obrigatória a concessão de um intervalo para repouso ou alimentação, o qual será, no mínimo, de 1 (uma) hora e, salvo acordo escrito ou contrato coletivo em contrário, não poderá exceder de 2 (duas) horas.

(...)

§ 4º. Quando o intervalo para repouso ou alimentação, previsto neste artigo, **não for concedido pelo empregador, este ficará obrigado a remunerar o período correspondente** com um acréscimo de no mínimo de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor da remuneração da hora normal de trabalho. (g. n.)

Nesse mesmo sentido, vejamos decisões do Tribunal Superior do Trabalho (TST) tratando da matéria:

*“Concessão parcial de intervalo intrajornada – Horas extras. 1º. Combinando o caput com o § 4º do artigo 71 da CLT, a conclusão só pode ser uma. Nos casos em que a jornada de trabalho exceda de seis horas, o empregador está desincumbido da obrigação legal de remunerar como trabalho extraordinário o período de intervalo intrajornada, quando concedido o intervalo mínimo de uma hora para repouso ou alimentação. Usufruído o intervalo de tão-somente 20 minutos, **deverá o empregador suportar o ônus de remunerar de forma integral o período do intervalo como trabalho** em jornada extraordinária. 2º. Recurso de revista conhecido e desprovido” (TST – 1ª T – RR n. 771886/2001-0 – Rel. Emmanoel Pereira – DJ 17.10.03 – p. 552). (g.n.)*

“OJ - SDII - Nº 342. INTERVALO INTRAJORNADA PARA REPOUSO E ALIMENTAÇÃO. NÃO CONCESSÃO OU REDUÇÃO. PREVISÃO EM NORMA COLETIVA. VALIDADE. DJ 22.06.04

É inválida cláusula de acordo ou convenção coletiva de trabalho contemplando a supressão ou redução do intervalo intrajornada porque este constitui medida de higiene, saúde e segurança do

trabalho, garantido por norma de ordem pública (art. 71 da CLT e art. 7º, XXII, da CF/1988), in fito à negociação coletiva.”

.....
“SÚMULA – 110 – TST. JORNADA DE TRABALHO. INTERVALO (mantida) - Res. 121/2003, DJ 19, 20 e 21.11.2003

No regime de revezamento, as horas trabalhadas em seguida ao repouso semanal de 24 horas, com prejuízo do intervalo mínimo de 11 horas consecutivas para descanso entre jornadas, devem ser remuneradas como extraordinárias, inclusive com o respectivo adicional.”

Os Enunciados das Orientações Jurisprudenciais (OJ's) do TST de números 354 e 355 são expressos quanto à natureza salarial dos valores pagos em decorrência da não concessão do intervalo intrajornada e interjornada. Segue texto das OJ's.

“OJ - SDII – 354. INTERVALO INTRAJORNADA. ART. 71, § 4º, DA CLT. NÃO CONCESSÃO OU REDUÇÃO. NATUREZA JURÍDICA SALARIAL (DJ 14.03.2008)

Possui natureza salarial a parcela prevista no art. 71, § 4º, da CLT, com redação introduzida pela Lei nº 8.923, de 27 de julho de 1994, quando não concedido ou reduzido pelo empregador o intervalo mínimo intrajornada para repouso e alimentação, repercutindo, assim, no cálculo de outras parcelas salariais.”

“OJ - SDII – 355. INTERVALO INTERJORNADAS. INOBSERVÂNCIA. HORAS EXTRAS. PERÍODO PAGO COMO SOBREJORNADA. ART. 66 DA CLT. APLICAÇÃO ANALÓGICA DO § 4º DO ART. 71 DA CLT (DJ 14.03.2008)

O desrespeito ao intervalo mínimo interjornadas previsto no art. 66 da CLT acarreta, por analogia, os mesmos efeitos previstos no § 4º do art. 71 da CLT e na Súmula nº 110 do TST, devendo-se pagar a integralidade das horas que foram subtraídas do intervalo, acrescidas do respectivo adicional.”

Considerando que a verba discutida representa um ganho ao empregado, já que tem nítida repercussão econômica e configura uma hipótese de trabalho extraordinário, concedida com características de habitualidade, não se enquadrando em nenhuma das hipóteses excludentes do art. 28, § 9º, da Lei 8.212/1991, é correta a sua inclusão na base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias.

Ainda cumpre esclarecer que os acordos celebrados entre empresa e seus empregados não têm o condão de afastar o fato gerador da obrigação tributária, tendo em conta que seus efeitos operam-se apenas entre as partes envolvidas na esfera civil. Não é vedado que alguém contrate com outrem a responsabilidade particular por determinado tributo.

Vale registrar que caso qualquer cláusula do contrato firmado entre as partes determinasse expressamente que os valores pagos a título de indenização (cláusula 2ª, parágrafo primeiro, da Convenção Coletiva do Trabalho, fls. 429/453) não representariam um pagamento de vantagem econômica para os segurados empregados, ainda assim tal afirmação

seria totalmente inócua e absolutamente ineficaz em face do Fisco, nos termos do art.123 do CTN, que dispõe sobre a inoponibilidade das convenções privadas contra a entidade lançadora do tributo.

Lei 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Diante disso, pelos mesmos motivos anteriormente expostos e tendo em conta o que dispõe o art. 28 da Lei 8.212/1991 e o seu § 9º, já exaustivamente mencionado, mantém-se a exigência oriunda da verba paga a título de “indenização intervalo suprimido” (código 17), constante da folha de pagamento, eis que essa verba decorre da supressão do intervalo intrajornada que deveria ter sido concedido aos segurados empregados.

A Recorrente alega que não há incidência de contribuição social previdenciária sobre os valores pagos a título de vale-alimentação ou alimentação “in natura” sem inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT).

Pelos motivos fáticos e jurídicos a seguir delineados, entendo que razão assiste a Recorrente.

Verifica-se que parte dos fatos geradores que ensejaram a presente autuação se refere ao fornecimento pela empresa aos seus empregados de vale-alimentação *in natura*, assim como a própria alimentação *in natura*, sem inscrição no PAT, conforme ficou delineado no Relatório Fiscal (fls. 21/30) nos seguintes termos:

“[...] III.2 - DIFERENÇA DE VALORES PAGOS A TÍTULO DE CESTA BÁSICA (...)

Ocorre que no ano de 2003 o contribuinte não se encontrava regularmente inscrito no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, condição primeira para a participação do programa. E assim vinha desde 1998... Desta forma, os valores efetivamente pagos e/ou gastos estavam em desacordo com o referido Programa, passando a se considerar como ganhos habituais sob a forma de utilidades e automaticamente a se considerar como salário de contribuição, ou seja, base de cálculo da contribuição social previdenciária. [...]”

Com o entendimento do que seja alimentação *in natura* para fins de tributação previdenciária – visando atender as regras previstas na Lei 6.321/1976, que instituiu o Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) –, o art. 503, § 2º e inciso II, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, estabelece que a alimentação concedida aos trabalhadores poderá ser fornecida mediante convênios com entidades que forneçam ou prestem serviços de alimentação coletiva, sendo este o caso do presente processo.

Instrução Normativa RFB nº 971/2009:

*Art. 503. Para a execução do PAT, a empresa inscrita poderá manter serviço próprio de refeição ou de distribuição de alimentos, inclusive os não preparados (cesta de alimentos), **bem como firmar convênios com entidades que forneçam ou***

prestem serviços de alimentação coletiva, desde que essas entidades estejam registradas no programa e se obriguem a cumprir o disposto na legislação do PAT, condição que deverá constar expressamente do texto do convênio entre as partes interessadas.

§ 1º Considera-se fornecedora de alimentação coletiva:

I - a operadora de cozinha industrial e fornecedora de refeições preparadas e transportadas;

II - a administradora da cozinha da contratante;

III - a fornecedora de alimentos in natura embalados para transporte individual (cesta de alimentos).

§ 2º Considera-se prestadora de serviço de alimentação coletiva a administradora de documentos de legitimação para aquisição de:

I - refeições em restaurantes ou em estabelecimentos similares (refeição-convênio);

II - gêneros alimentícios em estabelecimentos comerciais (alimentação-convênio). (g.n.)

Dessa regra, percebe-se que, no âmbito previdenciário, a alimentação *in natura* concedida aos trabalhadores poderá ser fornecida por meio de vale-alimentação, desde que este seja utilizado na aquisição de gêneros alimentícios em estabelecimentos comerciais conveniados com a fonte pagadora. Para a execução do PAT, tal hipótese de fornecimento de alimentação *in natura* é caracterizada como alimentação-convênio.

Para atender a hipótese de não incidência de contribuição previdenciária, esse art. 503 e os artigos 498 e 499, todos da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, não fazem qualquer distinção na modalidade de fornecimento da alimentação *in natura* pela empresa, podendo esta se dar por meio de serviço próprio de refeição ou de distribuição de alimentos, inclusive os não preparados (cesta de alimentos), bem como firmar convênios com entidades que forneçam ou prestem serviços de alimentação coletiva (refeição-convênio e alimentação-convênio).

Instrução Normativa RFB nº 971/2009:

Art. 498. O Programa de Alimentação ao Trabalhador (PAT) é aquele aprovado e gerido pelo Ministério do Trabalho e Emprego, nos termos da Lei nº 6.321, de 1976.

Art. 499. Não integra a remuneração, a parcela *in natura*, **sob forma de utilidade alimentação**, fornecida pela empresa regularmente inscrita no PAT aos trabalhadores por ela diretamente contratados, de conformidade com os requisitos estabelecidos pelo órgão gestor competente.

§ 1º A previsão do caput independe de o benefício ser concedido a título gratuito ou a preço subsidiado.

§ 2º O pagamento em pecúnia do salário utilidade alimentação integra a base de cálculo das contribuições sociais.

§ 3º *As irregularidades de preenchimento do formulário ou a execução inadequada do PAT, porventura constatadas, serão objeto de formalização de Representação Administrativa dirigida ao MTE. (g.n.)*

Nos termos da legislação previdenciária, percebia-se que havia uma tendência no sentido interpreta-se literalmente a regra estampada no art. 28, § 9º e alínea “c”, da Lei 8.212/1991 combinado com a Lei 6.321/1976, a fim de ser excluída da base de cálculo da incidência da contribuição previdenciária somente a parcela *in natura* concedida rigorosamente nos termos do PAT, pois, do contrário, a verba paga a título de alimentação *in natura* seria considerada salário indireto e, por consectário lógico, integrava a remuneração do trabalhador.

Lei 8.212/1991:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição: (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei no 9.528, de 10.12.97) (...)

c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;

Hoje, parece-me que essa interpretação literal não encontra mais suporte nos tribunais de superposição, pois deve ser prestigiada a interpretação que – com fundamento nos artigos 195, I, alínea “a”, e 201, § 11, da Constituição Federal – conclui que as verbas indenizatórias não estão sujeitas à incidência de contribuição social previdenciária. Daí não se exigir mais o registro no PAT, como demonstra a seguinte Ementa do Resp. nº 1051294 (DJ de 05/03/2009), proferido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ):

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - SALÁRIO IN NATURA - DESNECESSIDADE DE INSCRIÇÃO NO PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR-PAT - NÃO-INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

1. Quando o pagamento é efetuado in natura, ou seja, o próprio empregador fornece a alimentação aos seus empregados, com o objetivo de proporcionar o aumento da produtividade e eficiência funcionais, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, sendo irrelevante se a empresa está ou não inscrita no Programa de Alimentação ao Trabalhador - PAT.

2. Recurso especial não provido.” (Resp. 1051294 PR 2008/0087373-0; Relator(a): Ministra Eliana Calmon; Julgamento: 10/02/2009; Publicação: DJe 05/03/2009)

No mesmo sentido, o entendimento de que o pagamento *in natura* não configura hipótese de incidência de contribuição previdenciária extrai-se do Ato Declaratório nº 03/2011 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), publicado no D.O.U. de 22/12/2011, que dispõe o seguinte:

*A PROCURADORA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso da competência legal que lhe foi conferida, nos termos do inciso II do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117 /2011, desta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 24.11.2011, **DECLARA** que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexistam outros fundamentos relevantes:*

"nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento in natura do auxílio-alimentação não há incidência de contribuição previdenciária".

Diante do citado Ato Declaratório e da regra prevista no art. 503 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, retromencionada, bem como da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), extrai-se que a verba paga a título de vale-alimentação *in natura*, no presente processo configurada como um **pagamento in natura**, não integra o salário de contribuição independente de a empresa ter ou não efetuado adesão ao Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT).

Com isso, entende-se que devem ser retirados dos valores apurados no presente processo aqueles oriundos das verbas pagas a título de vale-alimentação ou salário indireto *in natura* – constante das folhas de pagamento sob o título “Cesta Básica” (código 71), fornecido aos segurados empregados –, pois tais valores **não** estão sujeitos à incidência da contribuição previdenciária.

CONCLUSÃO:

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso e **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL**, para que sejam excluídos os valores apurados em decorrência da verba paga a título de vale-alimentação ou salário indireto *in natura*, nos termos do voto.

Ronaldo de Lima Macedo.

Voto Vencedor

Conselheiro Thiago Taborda Simões, Redator Designado.

Analisando o voto proferido pelo i. Conselheiro Relator, especificamente no que tange à discussão acerca dos valores decorrentes da “indenização intervalo suprimido” (código 17), cognominado de intervalo intrajornada, constante da folha de pagamento, entendo que tais valores não integram a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias, pelas razões que passo a expor.

Competência para apreciação da matéria

Antes da apreciação da matéria faz-se necessário enfrentar a possibilidade do próprio conhecimento, à vista da inexistência de jurisprudência pacífica e do aparente questionamento da legalidade de norma positiva.

A convicção do julgador no tribunal contencioso administrativo deve obediência à delimitação de competência positivada, considerando os ditames constitucionais e legais. Nesse mister cuidou a Súmula 02 deste Conselho:

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

A norma indigitada é direcionada ao Conselheiro, e objetiva o não conhecimento de pretensões judicantes que encontram fulcro no questionamento da constitucionalidade ou legalidade de norma posta.

Não se trata do caso.

O comando determinado na súmula pressupõe a existência de uma norma impositiva de obrigação tributária principal ou acessória. É necessária a tipificação de uma conduta no antecedente normativo implicando a instauração da relação jurídica tributária.

Ocorre que a discussão ventilada trata de hipótese de não incidência simples. Não se trata do questionamento da legalidade ou constitucionalidade normativa, mas do reconhecimento de que o evento não reflete o descritor hipotético. Se o fato social não se subsume à hipótese normativa, não se verte em fato jurídico, nem chega a instaurar a relação jurídica tributária, obrigação ou crédito.

Nem o Judiciário necessita ser chamado para fulminar a norma individual e concreta e desconstituir o crédito, vez que não foi nascida.

Fato é que quando não existe norma que prescreva a incidência tributária sobre o evento determinado, a apreciação da matéria pelo julgador administrativo não é obliterada pela Súmula 02.

Isto posto, passo à análise do mérito.

Mérito

De acordo com o artigo 28 da Lei 8.212/91:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

O dispositivo indigitado prescreve a regra-matriz de incidência da contribuição previdenciária patronal. A mensuração do *quantum debeat* é determinada pela conjugação de prescrições lógicas e cronologicamente concatenadas, que ao final revelam o arquétipo do aspecto quantitativo previsto na norma geral e abstrata instituidora do tributo:

- a) a primeira parte do dispositivo determina que a base de cálculo é o valor da remuneração auferida, compreendida como a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados.
- b) a segunda determina que apenas os valores destinados a retribuir o trabalho devem ser oferecidos à tributação.

O primeiro comando tem espectro mais abrangente que o segundo. Em considerado isoladamente, interpretação que com frequência induz ao erro, representaria a tributação de quaisquer remunerações pagas aos segurados a serviço do empregador. Entretanto, a segunda determinação promove um corte no alcance normativo, prescrevendo expressamente que apenas a remuneração destinada à retribuição da atividade laborativa integra a base de cálculo do tributo.

A necessária relação de inerência entre a materialidade do tipo e a base de cálculo impõe a harmonização dos critérios a fim de garantir a integridade normativa. De acordo com as lições de Paulo de Barros Carvalho, a base de cálculo afirma, confirma ou infirma a hipótese tributária. Afirma quando elucida. Confirma quando reflete. E infirma quando diverge e sobre a mesma prevalece.

“Temos para nós que a base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária. Paralelamente, tem a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material exposto na composição do suposto normativo. A versatilidade categorial

desse instrumento jurídico se apresenta em três funções distintas: a) medir as proporções reais do fato; b) compor a específica determinação da dívida; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma.

(...)

A grandeza haverá de ser mensuradora adequada da materialidade do evento, constituindo-se, obrigatoriamente, de uma característica peculiar ao fato jurídico tributário. Eis a base de cálculo, na sua função comparativa, confirmando, infirmando ou afirmando o verdadeiro critério material da hipótese tributária. Confirmando, toda vez que houver perfeita sintonia entre o padrão de medida e o núcleo do fato dimensionado. Infirmando, quando for manifesta a incompatibilidade entre a grandeza eleita e o acontecimento que o legislador declara como a medula da previsão fática. Por fim, afirmando, na eventualidade de ser obscura a formulação legal, prevalecendo, então, como critério material da hipótese, a ação-tipo que está sendo avaliada.”¹

Trata-se no caso em análise da base de cálculo em sua função infirmadora, na medida em que adiciona conteúdo de materialidade ao antecedente normativo, preenchendo o complemento do verbo previsto no descritor.²

A hipotética dissonância interna não prejudica a apreensão do comando determinado, posição que sigo acompanhado de Alfredo Becker:

“O critério de investigação da natureza jurídica do tributo, que se mostrará ser o único verdadeiramente objetivo e jurídico, parte da base de cálculo para chegar ao conceito de tributo. Este só poderá ter uma única base de cálculo.”³

Não se trata de hipótese de não incidência legalmente qualificada, operada em momento subsequente à determinação da base (isenção), mas da instituição originária dos contornos mensurativos do tipo. A restrição à tomada da remuneração na completude de sua acepção linguística realiza corte intraconceitual que cria a definição legal de quais dinheiros integram a base impositiva. Essa base é necessariamente composta pela relação binária indigitada.

Passo a analisar o conteúdo semântico dos termos empregados.

O direito tributário é sobrelinguagem ou linguagem de sobrenível⁴, buscando o conteúdo de seus termos em outros tipos de linguagens, positivadas ou não. Essa proposição foi normativamente introduzida pelo art. 123 do Código Tributário Nacional:

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 20ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 363/364

² Considerando a análise da acepção lógica da estrutura vazia da materialidade [verbo + complemento].

³ Teoria Geral do Direito Tributário, São Paulo, Saraiva, p. 339.

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, Linguagem e Método. 3ª Edição. São Paulo: Noeses, 2009. p. 190/192.

modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

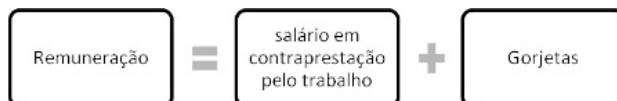
O conceito de remuneração é buscado da legislação trabalhista. Conforme art. 457 da CLT:

Art. 457 - Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber.

(Grifo nosso)

Assim, ainda que a referência à necessidade de contraprestação não fosse veiculada pelo art. 28 da lei 8.212/91, **sua observância é imperativa também por força do conceito trabalhista de remuneração**. A dupla prescrição pode derivar de falha técnica legislativa. Prefiro entendê-la como reforço a uma forte vontade do legislativo no sentido da realização do Valor vetorizado na norma, qual seja, o primado do trabalho.

Reduzindo a proposição prescritiva à sua estrutura mínima de conteúdo semântico, é forçoso entender que:



Dessa forma, independente do que se entenda por salário, o mesmo só integrará o conceito de remuneração se e somente se for pago em contraprestação pelo trabalho. A única exceção a essa regra são as gorjetas recebidas.⁵

Torna-se seguro afirmar que remuneração é qualquer valor pago ao segurado, desde que em contraprestação pelo trabalho.

Resta determinar o conceito de contraprestação pelo trabalho.

A contraprestação deriva da relação direta entre a paga e o exercício efetivo da atividade laborativa. Não ocorre de maneira genérica, mediata, mas específica e imediata. A presença do elemento trabalho é condição necessária para o nascimento da obrigação tributária.

Todo exercício de competência tributária por via da criação de norma geral e abstrata tem um sentido positivo e um negativo⁶. O sentido positivo concede ao Sujeito Ativo

⁵ Considerando as grandezas proporcionais envolvidas na relação jurídica tributária de custeio da Seguridade Social, desconsideramos a gorjeta com vistas a fundamentar um arquétipo normativo que permita a análise do caso concreto.

⁶ Derivação das lições de Amílcar de Araújo Falcão. Direito Tributário Brasileiro.

da Relação Jurídica Tributária um poder-dever de exigir o tributo exatamente pelos contornos normativamente traçados (princípio da tipicidade cerrada). Já o sentido negativo proíbe a invasão do patrimônio do contribuinte fora desses contornos, sob pena de ofensa à legalidade, representando de outra mão um direito do contribuinte.

Acerca da legalidade e de da *estrita legalidade*, ensina Roque Antonio Carrazza:

“O tipo tributário (descrição material da exação) há de ser um conceito fechado, seguro, exato, rígido, preciso e reforçador da segurança jurídica. A lei deve, portanto, estruturá-lo em numerus clausus; ou, se preferirmos, há de ser uma lei qualificadora ou Lex stricta. Em síntese, tudo o que é importante em matéria tributária deve passar necessariamente pela lei da pessoa política competente.

(...)

Como se viu, todos os elementos essenciais do tributo devem ser erigidos abstratamente pela lei, para que se considerem cumpridas as exigências do princípio da legalidade. Convém lembrar que são “elementos essenciais” do tributo os que, de algum modo, influem no na e no quantum da obrigação tributária.

(...)

Deve, pois, a base de cálculo harmonizar-se com a hipótese de incidência do tributo. É que, como é sabido e consabido, o que distingue um tributo do outro é seu binômio hipótese de incidência/base de cálculo.

(...) a manipulação da base de cálculo pelo Fisco, acaba fatalmente alterando sua regra-matriz constitucional, deixando o contribuinte sob o guante da insegurança.”⁷

Isso significa que o contribuinte tem o direito de não ser tributado sobre a remuneração que não depende do exercício do trabalho para sua fruição (inexistência de contraprestação). Hipótese contrária significa o alargamento da base de cálculo legal para alcançar valores fora da materialidade normativa.

Nesse conceito incluem-se as verbas de caráter indenizatório, argumento frequentemente empregado sobretudo na jurisprudência para qualificar a incidência tributária das contribuições sociais.

O caráter, indenizatório, entretanto, não é o qualificativo primário da exclusão da incidência, nem constitui isenção. O caráter de não contraprestação da verba é que determina a não incidência, do qual a natureza indenizatória é subgrupo. A lógica de classes permite dizer que a inexistência de contraprestação é gênero do qual a verba indenizatória é espécie.

Dessa forma, todas as verbas indenizatórias demandam a inexistência de contraprestação pelo trabalho, mas nem todas as verbas pagas sem contraprestação pelo trabalho são indenizatórias. E todas as duas categorias situam-se no campo da não incidência.

⁷ Curso de Direito Constitucional Tributário. Saraiva. 2006. p. 249-252.

É o caso, por exemplo, dos valores pagos por mera liberalidade do empregador (abonos desvinculados de salário), que nada indenizam, mas não derivam do exercício do trabalho.

Remuneração para o trabalho e pelo trabalho

Um dos mecanismos para segregação das verbas que pertencem à base de cálculo das contribuições sociais reside na diferenciação entre os conceitos de remuneração **pelo** trabalho **para** o trabalho, que, embora próximos, não se confundem. Enquanto que o primeiro é o objetivo almejado pelo prestador de serviços na relação de emprego, o segundo consubstancia os meios e instrumentos necessários à realização do objeto principal.

A origem da palavra *salário* remonta ao latim *salarium*, derivado de *salis* – sal, pela frequência com que os legionários o recebiam como soldo. Essa paga, entretanto, não se confunde com salário *in natura*, pois era usado como moeda na Roma antiga. O sal era remuneração por contraprestação **pelo** trabalho. Já os elmos, gládios, armaduras e sandálias representavam remuneração **para** o desempenho da função.

Hoje, os valores despendidos com vestimentas de uso obrigatório, transporte, alimentação, etc, não são o objeto nuclear do contrato de trabalho, nem o retribuem. São acessórios em relação ao objeto principal, razão esta pela qual o negócio jurídico foi firmado.

O conceito de remuneração alberga os valores pagos pelo empregador como contra-prestação pelo trabalho realizado. O exercício do trabalho, entretanto, é fato central em torno do qual orbitam outras relações apêndices, necessárias à manutenção das estruturas sociais que sustentam o sistema escolhido pela sociedade de contexto como o mais adequado à persecução de seus fins.

O contínuo processo de racionalização e burocratização das estruturas produtivas tem como resultado, por exemplo, a normatização protecionista do empregado no que tange às condições ambientais do trabalho, à privatização de parcela da proteção social assistencialista (cujo ônus entrega-se aos empregadores) e a necessidade de investimentos no bem-estar coletivo dos empregados, do que são reflexos as obrigações pactuadas nos instrumentos coletivos de trabalho.

Nesse contexto, o custeio do transporte do empregado entre sua residência e o local de trabalho, o fornecimento de uniformes, equipamentos de proteção, as diárias de viagens, os reembolsos de despesas, entre outros, são investimentos necessários por força de lei ou instrumentos particulares. Esses investimentos têm como objetivo a proteção do empregado.

Entretanto, tais dispêndios não se enquadram no conceito de remuneração tal como o prescrito pela norma instituidora da contribuição patronal. Assim porque tais valores não consubstanciam contraprestação pelo trabalho realizado, mas fornecem as condições necessárias ao desempenho da função. Nesse contexto a remuneração é chamada **para** o trabalho.

Com efeito, o acréscimo patrimonial auferido pelo empregado cedente de serviços em prol do empregador deve ser líquido dos ônus necessários à sua prestação em

decorrência da normatização a que se sujeitam as partes. Por contrário, seu ganho seria dilapidado pelas despesas inerentes à persecução do objeto da relação jurídica por condições metacatuais, quais sejam, as obrigações de proteção.

Assim, a remuneração **para** o trabalho é ônus a ser suportado para auferimento da remuneração **pelo** trabalho, este o efetivo direito do empregado por decorrência do contrato laboral.

Tributar a remuneração **para** o trabalho implica no desvio da *intentio legis*, afetando parcelas supostamente remuneratórias que não guardam relação de identidade com o conteúdo material da hipótese normativa. Extrapola-o. Ultrapassa os contornos do campo de incidência para afetar eventos que não refletem o descritor normativo, fazendo tabula rasa do princípio da legalidade.

De acordo com o magistério de Maurício Godinho Delgado⁸:

“Não consistirá salário-utilidade o bem ou serviço fornecido pelo empregador ao empregado como meio de tornar viável a própria prestação de serviços.

(...).

Também não consistirá salário-utilidade o bem ou serviço fornecido como meio de aperfeiçoar a prestação de serviços.

(...)”

A questão é matéria da Súmula 367 do Tribunal Superior do Trabalho:

UTILIDADES "IN NATURA". HABITAÇÃO. ENERGIA ELÉTRICA. VEÍCULO. CIGARRO. NÃO INTEGRAÇÃO AO SALÁRIO (conversão das Orientações Jurisprudenciais n.ºs 24, 131 e 246 da SBDI-1) - Res. 129/2005, DJ 20, 22 e 25.04.2005

I - A habitação, a energia elétrica e veículo fornecidos pelo empregador ao empregado, quando indispensáveis para a realização do trabalho, não têm natureza salarial, ainda que, no caso de veículo, seja ele utilizado pelo empregado também em atividades particulares. (ex-Ojs da SBDI-1 n.º 131 - inserida em 20.04.1998 e ratificada pelo Tribunal Pleno em 07.12.2000 - e 246 - inserida em 20.06.2001)

II - O cigarro não se considera salário utilidade em face de sua nocividade à saúde. (ex-OJ n.º 24 da SBDI-1 - inserida em 29.03.1996)

(TST. Súmula 367)

Enfim, sempre que a atividade desempenhada tiver natureza instrumental, servindo de meio para a efetiva prestação de serviços (objeto principal do contrato de trabalho), os valores recebidos não refletirão o conceito de remuneração legalmente qualificada para fins de incidência das contribuições sociais previdenciárias.

⁸ DELGADO, Maurício Godinho. Curso de Direito do Trabalho. 8ª Edição. São Paulo: LTR, 2009, p. 671.

Isenção

Isenção é hipótese de não incidência legalmente qualificada. A norma isentiva atinge a regra-matriz de incidência, prejudicando sua integridade sistêmica e negando-lhe o vigor. A norma tributária portanto, nem chega a incidir, pois carente da completude imposta pela tipicidade cerrada. De acordo com Paulo de Barros Carvalho, “a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência multilando-os, parcialmente”⁹.

Acompanha esta posição Roque Antonio Carrazza:

*“Isenção é uma limitação legal do âmbito de validade da norma jurídica tributária, que impede que o tributo nasça ou faz com que surja de modo mitigado (isenção parcial). Ou, se preferirmos, é a nova configuração que a lei dá à norma jurídica tributária, que passa a ter seu âmbito de abrangência restringido, impedindo, assim, que o tributo nasça in concreto.”*¹⁰

Isenção, portanto, é norma de estrutura que impede o nascimento da obrigação tributária na hipótese vinculada.

Verificando o espectro da norma de isenção, positivado na Lei 8.212/1991:

“Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

(...)

§ 2º Não integram a remuneração as parcelas de que trata o § 9º do art. 28.”

“Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

e) as importâncias:

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário.”

A interpretação sistêmica dos dispositivos transcritos identifica norma que afeta o critério quantitativo da regra-matriz de incidência da contribuição previdenciária patronal, para excluir da base de cálculo: a) os ganhos eventuais; e b) os abonos expressamente desvinculados de salário.

⁹ Curso de Direito Tributário, p. 33.

¹⁰ Curso de DT. P. 829.

A obliteração da incidência sobre os ganhos eventuais é isenção parcial na acepção técnica do termo. Sua dinâmica impede a incidência tributária sobre os valores pagos aos empregados e trabalhadores avulsos sem habitualidade, termo este também não definido pelo direito¹¹.

Disso deriva-se que as verbas pagas de maneira eventual devem ser excluídas da base de cálculo da contribuição previdenciária patronal.

Já a isenção dos abonos desvinculados de salário é norma vazia, pois pretende afetar hipótese de não incidência. Tais verbas, justamente por serem desvinculadas do salário, carecem do elemento contraprestação, resultando no não-ser jurídico tributário¹². Novamente, revela-se a preocupação do legislador ao reiterar a pretensão de salvaguardar esta materialidade da incidência tributária.

Em homenagem à boa hermenêutica, frisa-se que a norma de isenção é a constante no Art. 22, § 2º. A referência ao Art. 28, “e”, “7”, não demanda uma conjugação de normas, mas de norma com suporte físico (texto positivo). A primeira “toma de empréstimo” o conteúdo meramente linguístico da segunda para completar-lhe o sentido, da mesma maneira como se transcrevesse no § 2º os grafemas contidos no item “7”. Essa observação é necessária para corroborar outra proposição: a de que **a base de cálculo da contribuição patronal não se identifica com o salário de contribuição** (base de cálculo das contribuições dos empregados e trabalhadores avulsos).

O comando prescrito pela norma que positiva a instituição do tributo esgota-se em si mesmo. Com isso queremos dizer que a norma geral e abstrata de tributação, bem como os contornos do seu conteúdo pecuniário potencial, estão encerrados na previsão hipotética legal, e podem ser conhecidos pela análise do binômio materialidade/base de cálculo.

Incide novamente o princípio tributário da tipicidade cerrada ou *numerus clausus*, de acordo com o qual todos os elementos (critérios) determinantes da incidência devem constar pormenorizados no corpo do diploma normativo introdutor.

Esses critérios determinam a **condição necessária e suficiente** para instaurar o liame jurídico obrigacional entre Sujeito Ativo (União) e Sujeito Passivo (contribuinte), cujo objeto é a obrigação tributária, devendo ser mensurado de acordo com a relação de refriribilidade materialidade/base de cálculo.

Essa mensuração, portanto, esgota-se no veículo introdutor (Art. 22), sendo descabido colher de suporte alheio (Art. 28) elementos supostamente capazes de mensurar o conteúdo financeiro do tipo.

Assim sendo, concluo que:

¹¹ A identificação do conteúdo semântico dos grafemas “ganhos eventuais” demanda verticalização da matéria, o que abstenho-me de realizar à vista na inaplicação ao caso concreto.

¹² A não-incidência é simplesmente a explicação de uma situação que ontologicamente nunca esteve dentro da hipótese de incidência possível do tributo.

Deveras, não há incidência quando ocorre um fato tributariamente irrelevante, isto é, que não se ajusta (subsume) a nenhuma hipótese de incidência tributária. (...)

Fica claro, desse modo, que, enquanto a isenção depende de lei (*lato sensu*) para validamente surgir, a não-incidência decorre da própria natureza das coisas, podendo – e devendo – ser deduzida por mero labor exegético. Ou, se preferirmos, enquanto a isenção deriva da lei, a não-incidência deriva da falta de lei (em alguns casos) ou da impossibilidade jurídica de tributar-se certos fatos, em face de a regra-matriz constitucional do tributo a eles não se ajustar.

Base de cálculo da contribuição social previdenciária	
Patronal	Segurados e trabalhadores avulsos
<p>Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:</p> <p>I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.</p>	<p>Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:</p> <p>I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;</p>

Da aparente identidade entre os conceitos decorre a imprecisão técnica de considerar os itens “a” a “x” do § 9º do Art. 28 como as únicas hipóteses de exclusão de valores da base de cálculo:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

a) os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

b) as ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da Lei nº 5.929, de 30 de outubro de 1973;

c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;

d) as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho-CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

e) as importâncias: (Alínea alterada e itens de 1 a 5 acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

1. previstas no inciso I do art. 10 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

2. relativas à indenização por tempo de serviço, anterior a 5 de outubro de 1988, do empregado não optante pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço-FGTS;

3. recebidas a título da indenização de que trata o art. 479 da CLT;

4. recebidas a título da indenização de que trata o art. 14 da Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973;

5. recebidas a título de incentivo à demissão;

6. recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

8. recebidas a título de licença-prêmio indenizada; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

9. recebidas a título da indenização de que trata o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

f) a parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;

g) a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

h) as diárias para viagens, desde que não excedam a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal;

i) a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977;

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

l) o abono do Programa de Integração Social-PIS e do Programa de Assistência ao Servidor Público-PASEP; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

m) os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

n) a importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

o) as parcelas destinadas à assistência ao trabalhador da agroindústria canavieira, de que trata o art. 36 da Lei nº 4.870, de 1º de dezembro de 1965; (Alinea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT; (Alinea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela convenida, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa; (Alinea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

r) o valor correspondente a vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços; (Alinea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

s) o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas; (Alinea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

t) o valor relativo a plano educacional, ou bolsa de estudo, que vise à educação básica de empregados e seus dependentes e, desde que vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa, à educação profissional e tecnológica de empregados, nos termos da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e: (Redação dada pela Lei nº 12.513, de 2011)

1. não seja utilizado em substituição de parcela salarial; e (Incluído pela Lei nº 12.513, de 2011)

2. o valor mensal do plano educacional ou bolsa de estudo, considerado individualmente, não ultrapasse 5% (cinco por cento) da remuneração do segurado a que se destina ou o valor correspondente a uma vez e meia o valor do limite mínimo mensal do salário-de-contribuição, o que for maior; (Incluído pela Lei nº 12.513, de 2011)

u) a importância recebida a título de bolsa de aprendizagem garantida ao adolescente até quatorze anos de idade, de acordo com o disposto no art. 64 da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990; (Alinea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

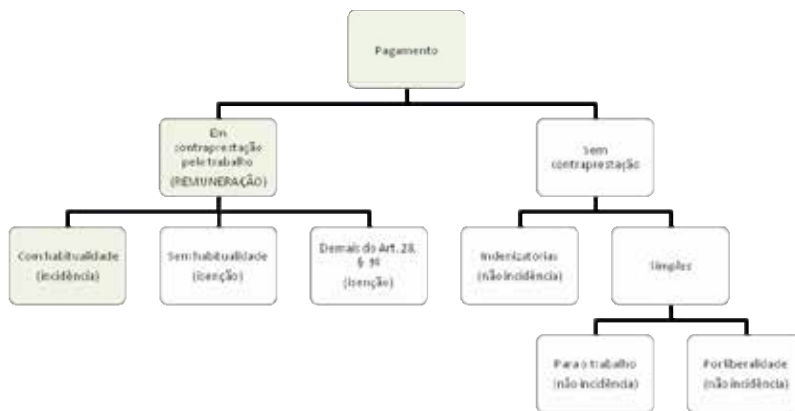
v) os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais; (Alinea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

x) o valor da multa prevista no § 8º do art. 477 da CLT. (Alinea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

A lógica proposicional determina, pelo princípio da identidade, que “*uma cosa es una cosa, y outra cosa es outra cosa*”¹³. A proposição é terminativa, ou seja, dizer que *uma coisa é uma coisa* não implica dizer que outra coisa também é, ou não é.

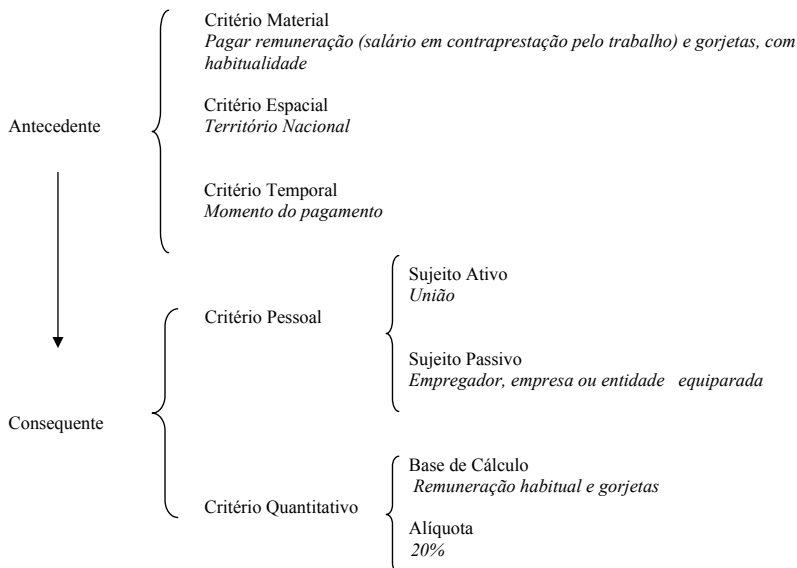
Com isso, concluo que a lista prevista nos itens “a” a “x” do artigo 28 não é taxativa da não incidência, qualificada ou não. Os valores pagos sem contraprestação também delimitam os contornos do aspecto quantitativo da norma.

Resumo no seguinte quadro sinótico:



Isto posto, temos a regra-matriz de incidência da contribuição social previdenciária patronal:

¹³ ECHAVE, Delia Teresa; URQUIJO, María Eugenia; GUIBOURG, Ricardo A.. Lógica, proposición y norma. Editora Astrea: Buenos Aires, 2008. p. 83.



Colocadas essas premissas, passo à análise do caso concreto.

A matéria objeto de divergência resume-se à tributação dos valores pagos a título da rubrica “indenização intervalo suprimido”. O dispositivo legal prescriptor da imposição é o artigo 71 da CLT:

Art. 71. Em qualquer trabalho contínuo, cuja duração exceda de 6 (seis) horas, é obrigatória a concessão de um intervalo para repouso ou alimentação, o qual será, no mínimo, de 1 (uma) hora e, salvo acordo escrito ou contrato coletivo em contrário, não poderá exceder de 2 (duas) horas.

(...)

*§ 4º. Quando o intervalo para repouso ou alimentação, previsto neste artigo, **não for concedido pelo empregador, este ficará obrigado a remunerar o período correspondente com um acréscimo de no mínimo de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor da remuneração da hora normal de trabalho.** (g. n.)*

O caput do dispositivo é prescriptor de direito trabalhista, consistente na concessão pelo empregador de intervalo de repouso ou alimentação considerado entre lapsos temporais determinados.

O § 4º é norma sancionatória, cujo antecedente é o descumprimento da obrigação prescrita na endonorma. O conteúdo da sanção é pecuniário, consistente no pagamento do valor pactuado no contrato de trabalho adicionado de 50%.

Trata-se de clara hipótese de supressão de direito trabalhista, que no direito brasileiro, é reparado pelo pagamento de indenização.

As verbas de caráter indenizatório carecem do elemento contraprestação pelo trabalho e são hipóteses de não incidência por via das contribuições sociais previdenciárias.

Quanto aos demais pontos abordados pelo ilustre Relator, no que não colidem com a motivação supramencionada, alio-me às suas razões de decidir.

Ante todo o exposto, **CONHEÇO** do recurso a ele **DOU PROVIMENTO**.

É como voto.

Thiago Taborda Simões.



Tema: INCIDÊNCIA. SERVIÇOS PRESTADOS POR DOMICILIADOS NO EXTERIOR

Conselheiro (a): Eduardo de Oliveira



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

Processo n° 14479.000223/2007-40
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2803-00.614 – 3ª Turma Especial
Sessão de 13 de abril de 2011
Matéria CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS
Recorrente FUNDAÇÃO ARMANDO ALVARES PENTEADO -FAAP.
Recorrida FAZENDA NACIONAL.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1996 a 01/04/2006

ATIVIDADES EDUCACIONAIS E CULTURAIS.

PRESTADORES DE SERVIÇOS. ESTRANGEIROS. DOMICILIADOS NO EXTERIOR. AUSÊNCIA DE INCIDÊNCIA. SERVIÇOS PRESTADOS NO EXTERIOR. AUSÊNCIA DE INCIDÊNCIA. PRESTADORES NACIONAIS. SERVIÇOS PRESTADOS NO BRASIL. INCIDÊNCIA. PRESTADORES DOMICILIADOS NO EXTERIOR. NACIONALIDADE DESCONHECIDA. SERVIÇOS PRESTADOS NO BRASIL. INCIDÊNCIA

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do(a) relator(a), para reconhecer que parte dos lançamentos do levantamento FP3 são indevidos e devem ser excluídos, conforme estabelecido nas planilhas, excluindo, também, a seguinte competência 09/2003, seqüência 122.174 - Dwight Michel Grant - R\$ 5.260,50, conforme acima esclarecido.

(Assinado digitalmente).

Helton Carlos Praia de Lima - Presidente.

(Assinado digitalmente).

EDUARDO DE OLIVEIRA - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Helton Carlos Praia de Lima, Eduardo de Oliveira, Wilson Antônio de Souza Correa, Oséas Coimbra Júnior, Amílcar Barca, Teixeira, Júnior, Gustavo Vettorato.

Autenticado digitalmente em 24/08/2011 por EDUARDO DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 24/08/2011 por EDUARDO DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 24/08/2011 por GUSTAVO VETTORATO, Assinado digitalmente em 29/08/2011 por HELTON CARLOS PRAIA DE LIMA
 Emitido em 09/09/2011 pelo Ministério da Fazenda

Processo nº 14479.000223/2007-40
Acórdão n.º 2803-00.614

S2-TE03
Fl. 643

Relatório

A presente Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD - DEBCAD 37.016.375-3, tem por objeto as contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social, referente as folhas de pagamento dos segurados contribuintes individuais, conforme Relatório Fiscal da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – REFISC – NFLD, fls. 66 e 67.

O período de apuração compreende as competências 01/1996 a 03/2006, conforme Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, fls. 54 a 56.

O contribuinte foi cientificado do lançamento fiscal, em 19/07/2006, Folha de Rosto da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD, de fls. 01.

A empresa irresignada com a notificação apresentou impugnação, as fls. 87 a 106, tal impugnação foi acompanhada dos documentos, de fls. 107 a 520.

A impugnação foi considerada tempestiva, fls. 521 e 522.

O Serviço do Contencioso Administrativo Previdenciário da Delegacia da Receita Previdenciária – SECAP, as fls. 524 e 525, baixou o processo em diligência ao agente fiscal notificante.

Este por sua vez, as fls. 527 e 528, elaborou o Relatório Aditivo à Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD, com anexos, fls. 529 a 531.

O contribuinte teve ciência de tal relatório aditivo, AR, de fls. 532v, com a reabertura do prazo de defesa.

A empresa apresentou impugnação complementar, em 05/09/2007, fls 534 a 557. Esta por sua vez foi considerada tempestiva, fls. 560 e 561.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento São Paulo – II, em 15/01/2008, as fls. 562, determinou o retorno dos autos a autoridade preparadora, a fim de que fosse oportunizado o prazo de defesa de trinta (30) dias ao contribuinte como determinara a legislação à época. O sujeito passivo tomou conhecimento deste, em 08/04/08, fls. 564.

A notificada apresentou uma segunda defesa complementar, em 28/04/2008, fls. 567 a 587.

O lançamento foi confirmado em parte pelo Acórdão 17-26.263 - 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento São Paulo - II – SP, de fls. 595 a 604, sendo que o crédito foi retificado, conforme consta, as fls. 605 a 608, conforme Relatório Discriminativo de Débito Retificado – DADR, passando de R\$ 370.388,99 para R\$ 227.485,00 na data da consolidação 12/07/2006.

O sujeito passivo foi cientificado desta decisão, em 10/09/2008, AR , de fls

611.

Processo nº 14479.000223/2007-40
Acórdão n.º 2803-00.614

S2-TE03
Fl. 644

O contribuinte interpôs recurso voluntário petição de interposição recebida, em 10/10/2008, de fls. 616, com razões recursais, as fls. 617 a 639. O recurso foi considerado tempestivo, fls. 640 e 641.

O depósito recursal foi extinto pela MP 413/2008, convertida na Lei 11.727/2008, a contar de 03/01/2008.

As razões recursais em resumidíssima síntese são as seguintes.

- Preliminarmente, nulidade da notificação, pois a ciência desta se deu após o termino da vigência do MPF;
- Que o fato de ter recebido o TEAF, em 24/07/2006, ou seja, cinco dias após a cientificação da NFLD, que seu deu em 19/07/2006, também, leva a nulidade desta;
- Que a entrega do TEAF após a NFLD causou cerceamento de defesa, pois retardou o recebimento de informações e demais considerações sobre o crédito lançado;
- Que a notificação é nula por cerceamento de defesa, violação ao princípio da legalidade e por ausência de clareza e precisão no relatório fiscal, uma vez que este aponta período distinto do outros discriminativos;
- Que para haver o agravamento do lançamento originário seria necessário a existência de um lançamento complementar, conforme entendimento do próprio Conselho de Contribuintes, nos caso transcritos;
- Que agravar não é só tornar o débito mais oneroso, mas, também, modificar os argumentos ou os fundamentos que o suportam, conforme decisão no RV 127.693, devendo assim ser emitida nova notificação e ser concedido novo prazo para defesa;
- Mérito – que as contribuições referentes aos contribuintes individuais autônomos foram recolhidas e que os estrangeiros que prestaram serviços eventuais não se caracterizam como segurados contribuintes individuais, uma vez que não existe acordo internacional em relação a isso;
- Que os demais serviços foram prestados por pessoas jurídicas e não físicas o que também desqualifica a exação;
- Que a legislação excluiu a tributação sobre estrangeiros e pessoas jurídicas e que nos cinco exemplos citados, não caberia a cobrança;
- Que não deve incidir contribuição sobre os serviços prestados por Bárbara Editoração Eletrônica, por tratar-se de pessoa jurídica como demonstra a NF 100;

-
- Ao final conclui: **em preliminar** a) nulidade da notificação devido intimação após expiração da validade do MPF; b) nulidade da notificação em razão da não observação do princípio da legalidade e não demonstração da apuração da base de cálculo c) nulidade da notificação, pois o relatório aditivo agrava a exigência, sem a lavratura de novo notificação; **no mérito** d) o cancelamento da NFLD, uma vez que os recolhimentos a título de contribuintes individuais foram realizados.

Os autos subiram ao 2º Conselho de Contribuintes, fls. 641.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Eduardo de Oliveiraduardo de Oliveira.

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme consta, as fls. 611, AR, recebido, em 10/09/2008, e carimbo de recepção do recurso, em 10/10/2008, fls. 616. A recorrente não realizou o depósito recursal, pois este foi extinto pela MP 413/2008, em 03/01/2008, data da publicação no Diário Oficial da União - DOU.

Inicialmente, as preliminares argüidas pela recorrente serão enfrentadas.

Assim sendo, a preliminar de nulidade em razão da intimação da notificação após o vencimento do prazo do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF , não deve ser conhecida.

A uma, porque o Decreto 3.969/2001 em seu artigo 2º na redação dada pelo Decreto 4.058/2001 diz que o MPF é ordem específica para que servidores habilitados realizem procedimentos fiscais. O procedimento fiscal está descrito no artigo 142 do CTN, o qual se constitui na fase de apuração do débito/crédito e não engloba a notificação/cientificação do contribuinte que se dá após o término da fase de apuração.

A duas porque a notificação/cientificação depois do término do procedimento ou da validade do MPF não vem elencada como causa de nulidade do lançamento. Aliás, pelo contrário o artigo 16 do decreto, abaixo citado, diz textualmente que não há nulidade.

Art. 16. A hipótese de que trata o inciso II do art. 15 não implica nulidade dos atos praticados, podendo a autoridade responsável pela emissão do Mandado extinto determinar a emissão de novo MPF para a conclusão do procedimento fiscal.

(grifo meu).

A três porque a Enunciado 25, de 06/03/2006, do CRPS diz que "A notificação do sujeito passivo após o prazo de validade do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF - não acarreta nulidade do lançamento.", tal enunciado é anterior ao presente lançamento e posterior as decisões administrativas colacionadas pelo contribuinte. Desta forma, tal preliminar deve ser afastada.

No que tange a preliminar de nulidade em razão do recebimento do Termo de Encerramento da Ação Fiscal – TEAF depois da notificação esta, também, não deve prosperar.

A uma, porque não há impedimento de que o agente fiscal notifique o contribuinte no curso do procedimento fiscal, conforme artigo 37, da Lei 8.212/91 c/c o 243, do Regulamento da Previdência Social – RPS, apenso ao Decreto 3.048/99.

A duas, porque o TEAF não é relatório obrigatório de constituição do crédito previdenciário, conforme artigo 638 c/c o 660, ambos, da IN Nº 03/2005 a seguir transcrito:

Art. 638. A Notificação Fiscal de Lançamento de Débito NFLD é o documento constitutivo de crédito relativo às contribuições devidas à

Processo nº 14479.000223/2007-40
Acórdão nº 2803-00.614

S2-TE03
Fl. 647

Previdência Social e a outras importâncias arrecadadas pela SRP, apuradas mediante procedimento fiscal.

Parágrafo único. Integram a NFLD os relatórios e os documentos mencionados nos incisos I a XI, XVII e XVIII do art. 660.

Art. 660. Constituem peças de instrução do processo administrativo-fiscal previdenciário, os seguintes relatórios e documentos:

XVI - Termo de Encerramento da Auditoria-Fiscal (TEAF);

Assim sendo, como tal relatório não integra e nem instrui a notificação fiscal sua ausência ou seu recebimento posterior à notificação não gera qualquer nulidade, inclusive de cerceamento de defesa, pois todos os elementos essenciais da notificação estão nos outros relatórios e não no TEAF que apenas informa o término do procedimento fiscalizatório, como bem asseverou a recorrente ao transcrever o artigo 594, da IN/SRP Nº 03/2005.

O prazo de defesa é matéria posta e estabelecida por lei, a qual a fiscalização tem o dever de aplicar, não cabendo qualquer juízo de valor a respeito deste pelo fisco. O prazo que a fiscalização levou para realizar o procedimento é irrelevante ao deslinde do crédito tributário, pois esta age nos termos do artigo 142, do CTN. Não há abuso de poder por ser o procedimento curto ou longo na visão do contribuinte, o fisco usou o tempo que entendeu necessário. Diante desses explicações esta preliminar, também, não procede.

A preliminar de cerceamento de defesa por violação do princípio da legalidade e por falta de clareza e precisão do Relatório Fiscal da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – REFISC, de fls. 66 e 67, também, não deve prosperar. A uma, porque o erro na citação do período de lançamento do crédito se constitui em mero erro material passível de ser corrigido a qualquer momento nos termos do artigo 32, da Portaria MPS 520/2004 c/c o artigo 60, do Decreto 70.235/72 c/c o artigo 463, I, da Lei 5.869/73. A duas, porque os demais relatórios do crédito davam a exata dimensão do período, basta ler o Discriminativo Analítico de Débito – DAD, fls. 04 a 09; Discriminativo Sintético do Débito – DSD, fls. 10 a 13; Discriminativo Sintético por Estabelecimento – DSE, fls. 14 a 16, e Relatório de Lançamentos – RL, fls. 17 a 20, que dão notícia exatamente do período, base de cálculo, alíquota e fato gerador considerado. A três, porque o relatório fiscal defeituoso foi retificado pela emissão do Relatório Aditivo, de fls. 527 e 528, onde no item B o agente notificante informa que o período correto é 04/2003 a 03/2006, corrigindo, assim, o erro material, sendo este acompanhado da planilha, de fls. 529 a 531.

Não houve agravamento do lançamento inicial como equivocadamente cita a recorrente, pois o período de lançamento desde a origem era 04/2003 a 03/2006 e assim permaneceu, basta ver que o valor inicial do débito era R\$ 229.035,76 (principal atualizado) permanecendo o mesmo após a primeira impugnação complementar, de fls. 534 a 557, conforme Relatório Consulta Dados Identificadores de Processo – CCADPRO, fls. 565, PRINC. AT LZ R\$ 229.035,76, sendo a impugnação complementar decorrente do relatório aditivo. Mostra-se, assim, desnecessário a realização de lançamento complementar, pois não houve agravamento do lançamento inicialmente realizado. Mas apenas correção de erro material na citação do período no relatório fiscal. Pode-se dizer, também, que não houve alteração dos fundamentos ou dos argumentos da notificação, tendo em vista que além da retificação do período o relatório fiscal aditivo, excluiu a expressão empregados utilizada indevidamente; corrigiu o nome de um relatório para o qual foi utilizado a denominação antiga ao invés da utilizada na época do lançamento; bem como foi o prazo de defesa reaberto indevidamente por quinze dias e depois corrigido para trinta dias, sendo, assim, inaplicável a jurisprudência administrativa colacionada, pois não é a hipótese dos autos.

Autenticado em 24/08/2011 por EDUARDO DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 24/08/2011 por GUSTAVO VETTORATO, Assinado digitalmente em 29/08/2011 por HELTON CARLOS PRAIA DE LIMA, Emitido em 09/09/2011 pelo Ministério da Fazenda

Como observado pelo contribuinte e já esclarecido pela autoridade julgadora *a quo* a notificação fiscal não é composta exclusivamente do Relatório Fiscal ela é um conjunto de relatórios cada qual com sua própria finalidade e com suas informações detalhadas e discriminadas para facilitar o entendimento do contribuinte quanto ao crédito lançado. Além do que, o relatório fiscal faz expressa menção aos fatos geradores e planilha anexa as bases de cálculo. O relatório aditivo remete ao inicial, além de se referir a folha de pagamento de autônomos e trazer planilha anexa com a base de cálculo. Não existindo nenhuma das irregularidades apontadas pela recorrente.

Ficou claramente demonstrado linhas atrás que não houve alargamento do período de lançamento do crédito, mas tão somente correção de erro material no relatório fiscal que citou um período menor que o real. No entanto, nos demais relatórios que acompanham o crédito já supramencionados o período consignado era o correto, ou seja, 04/2003 a 03/2006, sendo que os demonstrativos já discriminavam de forma clara e precisa os valores lançados de base de cálculo e a contribuição devida.

Assiste razão à recorrente ao dizer que o relatório aditivo admite que não foi observado o teto de contribuições em algumas competências. Mas incorre em novo equívoco ao dizer que nenhuma planilha foi anexada, pois o agente fiscal é claro em citar que os novos valores estão discriminados na planilha de correção, anexa, as fls. 529 a 531.

Nesta mesma esteira o agente notificante também esclarece em seu relatório aditivo que “Os profissionais que relacionamos em nosso Relatório Fiscal, **de fato não constam na folha de pagamento de autônomos apresentada** (vide DOC IV).” (grifo nosso), o que só pode levar a uma conclusão: autônomos fora da folha, sendo que o levantamento denominado FP3 – AUTÔNOMOS FORA DA FOLHA, refere-se exclusivamente ao estabelecimento CNPJ 61.451.431/0001-69, uma vez que para o estabelecimento CNPJ 61.451.431/0002-40 o levantamento é o FP2 - FOLHA DE AUTÔNOMOS RETENÇÃO 20%, a menção está mais que clara.

Assim sendo, mais esta preliminar de nulidade deve ser rejeitada, pois todos os relatórios e esclarecimentos necessários a compreensão das correções efetuadas estavam e estão nos autos, o que pode ser facilmente verificado por uma simples leitura dos componentes do processo.

A desnecessidade de elaboração e lançamento de notificação fiscal complementar já foi estabelecida alhures, haja vista que não houve agravamento do lançamento inicialmente realizado, mas apenas correção de erro material no relatório fiscal inicial, uma vez que todos os outros relatórios discriminativos do créditos estavam e estão com o período de lançamento corretos a exemplo do Discriminativo Analítico de Débito – DAD, fls. 04 a 09; Discriminativo Sintético do Débito – DSD, fls. 10 a 13; Discriminativo Sintético por Estabelecimento – DSE, fls. 14 a 16, e Relatório de Lançamentos – RL, fls. 17 a 20, novamente esta preliminar deve ser rejeitada.

As alegações de mérito da recorrente que já foram rejeitadas na decisão *a quo*, no que se referem a ter sido realizado o pagamento inerentes a exação de contribuintes individuais, aqui, também, não merecem guarida, pois os documentos acostados, as fls. 108 a 520, não demonstram o pagamento de tal rubrica, não há uma única Guia da Previdência Social – GPS capaz de demonstrar essa afirmação.

Entretanto, a alegação de que os prestadores de serviços são estrangeiros não domiciliados no Brasil e de que os serviços são prestados de forma eventual ou por pessoas jurídicas e que a documentação, colacionada aos autos, demonstraria tal assertiva merece um exame detalhado.

Nesta esteira foi realizado o confronto das informações constantes da planilha, de fls. 68 a 71, que serviu de base para o lançamento inicial com os documentos, de fls. 108 a 520, apresentados pela recorrente em sua primeira impugnação. Deste confronto foi elaborada a planilha a seguir por meio da qual se pode ter uma visão mais cristalina da situação.

PLANILHA DE CONFRONTAÇÃO

COMP	Prestador	Valor	Local do Domicílio	Nacionalidade	Local prestação serviço	Documento fls	Resultado
04/2003	Bárbara Editoração Eletrônica Wellington Silvestre da Silva	3.037,50	Brasil	Brasileira	Brasil	Nf 100 – fls 218	Tributável pessoa física
04/2003	Dominique Besse	16.918,93	França	?	França	223	Não tributável serv. exterior
04/2003	Jose Sarkis Arakelian	1.884,00	Brasil	Brasileira	Brasil	Nf 017, fls. 228	Não tributável pessoa jurídica
04/2003	Dominique Besse	16.147,73	França	?	França	230	Não tributável serv exterior
04/2003	Dominique Besse	15.190,93	França	?	França	234	Não tributável serv exterior
06/2003	Dominique Besse	15.289,60	França	?	França	247	Não tributável serv exterior
06/2003	Michel Albertini	33.880,00	França	?	Brasil	270, 273, 278, 279 a 281, 282	Tributável pessoa física serv. Brasil
07/2003	Dominique Besse	16.032,53	França	?	França	243	Não tributável serv exterior
07/2003	Raul de Gouvêa Neto	13.645,80	EUA	Brasileira	Brasil	255, 258, 260, 261, 264, 266	Tributável pessoa física serv. Brasil
08/2003	Dominique Besse	15.498,67	França	?	França	286, 289	Não tributável serv exterior
09/2003	RLA EVENTOS	3.000,00	Brasil	Brasileira	Brasil	NF 149, fls. 285	Não tributável pessoa

Autenticado digitalmente em 24/08/2011 por EDUARDO DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 24/08/2011 por EDUARDO DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 24/08/2011 por GUSTAVO VETTORATO, Assinado digitalmente em 29/08/2011 por HELTON CARLOS PRAIA DE LIMA
Emitido em 09/09/2011 pelo Ministério da Fazenda

DF CARF MF

Fl. 9

Processo nº 14479.000223/2007-40
Acórdão n.º 2803-00.614

S2-TE03
Fl. 650

							jurídica
09/2003	Dwight M. Grant	15.781,51	EUA	Canadense	Brasil	291, 293, 296, 300, 301 a 306, 308, 309	Não tributável estrangeiro domiciliado exterior
09/2003	Michel Albertini	32.620,00	França	?	Brasil	350, 352, 353, 354 a 356, 358, 359, 361	Tributável pessoa física serv Brasil
10/2003	RLA EVENTOS	3.000,00	Brasil	Brasileira	Brasil	NF 151, fls. 364, 370	Não tributável pessoa jurídica
10/2003	Dominique Besse	15.253,33	França	?	França	365, 367	Não tributável serv exterior
10/2003	Dominique Besse	15.301,87	França	?	França	372,	Não tributável serv exterior
11/2003	Dominique Besse	15.678,93	França	?	França	375, 378	Não tributável serv exterior
12/2003	Dominique Besse	15.242,67	França	?	França	380,	Não tributável serv exterior
01/2004	Dominique Besse	15.648,00	França	?	França	381, 384	Não tributável serv exterior
02/2004	Dominique Besse	15.301,33	França	?	França	386, 389, 390	Não tributável serv exterior
03/2004	Dominique Besse	15.338,67	França	?	França	393, 396	Não tributável serv exterior
04/2004	Dominique Besse	15.837,87	França	?	França	398, 401	Não tributável serv exterior
04/2004	Dominique Besse	16.707,72	França	?	França	413, 414, 425	Não tributável serv exterior
06/2004	Dominique Besse	16.186,67	França	?	França	427, 430	Não tributável serv exterior
06/2004 *	Dominique Besse	56.388,60	França	?	Brasil	403, 406 a 408, 411, 412, 416, 419 a 420, 424	Tributável pessoa física serv. Brasil

Autenticado digitalmente em 24/08/2011 por EDUARDO DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 24/08/2011 por EDUARDO DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 24/08/2011 por GUSTAVO VETTORATO, Assinado digitalmente em 29/08/2011 por HELTON CARLOS PRAIA DE LIMA
Emitido em 09/09/2011 pelo Ministério da Fazenda

9

07/2004	Raul de Gouvêa Neto	14.359,28	EUA	Brasileira	Brasil	433, 435, 437, 438, 441, 442,	Tributável pessoa física serv. Brasil
07/2004	Dominique Besse	16.256,53	França	?	França	311, 314, 315	Não tributável serv exterior
08/2004	Dominique Besse	15.538,13	França	?	França	317, 320, 321	Não tributável serv exterior
09/2004 *	Dominique Besse	116.080,00	França	?	Brasil	317, 326	Tributável pessoa física serv. Brasil
09/2004	Dwight M. Grant	20.797,56	EUA	Canadense	Brasil	329,331 333,334, 343 a 347, 349	Não tributável estrangeiro domiciliado exterior
09/2004	Dominique Besse	15.205,33	França	?	França	472, 476, 477,	Não tributável serv exterior
10/2004	Anthony Fry	1.887, 33	Austrália	?	Brasil	447, 465, 468, 469	Tributável pessoa física serv. Brasil
10/2004	Bernard J. Canniffe	1.887,33	EUA	?	Brasil	450, 465, 468, 469	Tributável pessoa física serv. Brasil
10/2004	H. Alpay Er	1.887,33	Turquia	?	Brasil	453, 465, 468, 469	Tributável pessoa física serv. Brasil
10/2004	Penny Sparke	1.887,33	Inglaterra	?	Brasil	456, 465, 468, 469	Tributável pessoa física serv. Brasil
10/2004	Silvia Pizzocaro	1.887,33	Itália	?	Brasil	459, 465, 468, 469	Tributável pessoa física serv. Brasil
10/2004	Andrew Campbell	1.887,33	Inglaterra	?	Brasil	462, 465, 468, 469,	Tributável pessoa física serv. Brasil
10/2004	Maria Fernanda Camacho	1.887,33	Colômbia	?	Brasil	465, 466, 468, 469	Tributável pessoa física serv. Brasil
10/2004	Dominique Besse	15.028,27	França	?	França	478, 482, 483	Não tributável serv exterior
11/2004	Dominique Besse	14.567,47	França	?	França	486, 518,	Não tributável

DF CARF MF

Fl. 11

Processo nº 14479.000223/2007-40
Acórdão n.º 2803-00.614

S2-TE03
Fl. 652

	Besse					519	serv exterior
--	-------	--	--	--	--	-----	---------------

*** estas atividades não foram incluídas na notificação ora discutida.**

Pode-se concluir da planilha, acima, que em relação a exação de contribuintes individuais:

- 1) há serviços prestados no Brasil.
 - a) por pessoa física brasileira e domiciliada no Brasil;
 - b) por pessoa física brasileira e domiciliada no exterior;
 - c) por pessoa física de nacionalidade desconhecida e domiciliada no exterior;
 - d) por pessoa física estrangeira e domiciliada no exterior;
 - e) por pessoa jurídica brasileira, sediada no Brasil.
- 2) há serviços prestados no exterior.
 - a) por pessoa física de nacionalidade desconhecida e domiciliada no exterior.

Desta forma, é possível verificar em quais situações a tributação da remuneração sobre o enfoque previdenciário ocorre ou não, conforme quadro abaixo:

PLANILHA FINAL

SITUAÇÃO	TRIBUTÁVEL	NÃO TRIBUTÁVEL	FUNDAMENTOS
1a	Sim	-	Artigo,12, g, Lei 8.212/91
1b	Sim		Artigo,12, g, Lei 8.212/91
1c	Sim	-	Artigo,12, g, Lei 8.212/91
1d	-	Sim	Artigo 19 da IN/INSS 100/2003 e artigo 14 da IN SRP 03/2005
1e	-	Sim	Artigo 22, I, II, III e IV c/c o artigo 12,V da Lei 8.212/91
2ª	-	Sim	Territorialidade artigo 1º e 2º do

Autenticado digitalmente em 24/08/2011 por EDUARDO DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 24/08/2011 por EDUARDO DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 24/08/2011 por GUSTAVO VETTORATO, Assinado digitalmente em 29/08/2011 por HELTON CARLOS PRAIA DE LIMA
Emitido em 09/09/2011 pelo Ministério da Fazenda

11

DF CARF MF

Fl. 12

Processo nº 14479.000223/2007-40
Acórdão nº 2803-00.614

S2-TE03
Fl. 653

			CTN c/c o artigo 5º da Lei 8.212/91
--	--	--	--

Assim sendo, fica evidente conforme planilhas acima que parte dos lançamentos constantes do levantamento FP3 – AUTÔNOMOS FORA DA FOLHA não deve prosperar pelas razões asseveradas nas planilhas.

Desta forma, determino que os lançamentos indevidos identificados acima sejam excluídos do crédito, devendo ser promovida a devida retificação do lançamento.

Deve, ainda, ser excluído do crédito, embora, não integre as planilhas acima o lançamento para a competência 09/2003 – seqüência 122.174 - Dwight Michel Grant - R\$ 5.260,50, planilha, de fls. 68, pois a não apresentação de documentos por parte da recorrente em razão deste lançamento não altera a situação de ser o beneficiário estrangeiro e residente no exterior, o que faz incidir o artigo 19 da IN/INSS 100/2003 e o artigo 14 da IN SRP 03/2005.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto pelo CONHECIMENTO do recurso para no mérito **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL**, para reconhecer que parte dos lançamentos do levantamento FP3 são indevidos e devem ser excluídos, conforme estabelecido nas planilhas, excluindo, também, a seguinte competência 09/2003 – seqüência 122.174 - Dwight Michel Grant - R\$ 5.260,50, conforme acima esclarecido.

(Assinado digitalmente).

Eduardo de Oliveira.

Declaração de Voto

Conselheiro Gustavo Vettorato

Em vistas aos autos, primeiramente com o objetivo de averiguar a existência de acordos internacionais referentes à competência de lançamento de contribuições previdenciárias nos casos de conexão internacional como os apresentados no processo em questão. Como resultado da pesquisa, apenas localizei acordo internacional referente à área previdenciária vigente à época do lançamento entre a República Federativa do Brasil e a República da Itália, contudo em nada tratou da competência lançamento de contribuições previdenciárias, mas sim na forma de migração entre os planos de previdência pública de cada um desses Estado. Mantendo-se assim o entendimento do Conselheiro Relator.

Ainda, a Recorrente, protocolizou dois pedidos de juntadas de documentos, no lapso entre o voto do Conselheiro Relator e o presente voto vista, com o intuito de comprovar nacionalidade e domicílio exterior de vários dos prestadores de serviço.

Em sua maioria, os documentos juntados eram cópias dos passaportes, e cópias de e-mails ou declarações próprias dos prestadores de serviços de que seus endereços de domicílio estão em território estrangeiro.

Entendo que em razão do princípio da verdade material que rege o processo administrativo, como os princípios da moralidade e eficiência administrativas (art. 37, da CF/1988) tais documentos devem ser apreciados.

Contudo, da mesma forma que devem ser apreciados, sob a égide do livre convencimento do julgador, entendo:

a) Que as cópias dos passaportes apresentados apenas servem para comprovação da nacionalidade e identidade dos prestadores de serviço, não permitindo análise mais aprofundada por estarem incompletos a ponto de não possibilitar a verificação de todos os períodos de permanência dos mesmos em território brasileiro.

b) Quanto às declarações dos prestadores de serviços, as mesmas não têm força probante para desconstituir os fatos levantados pela autoridade fiscal e confirmados no voto do Conselheiro Relator, aplicando subsidiariamente o art.368, do Código de Processo Civil, as “declarações constantes em documentos particulares, escritos e assinados, presumem-se verdadeiros em relação ao signatário”, a priori não prevalecendo a terceiros. Fato esse ressaltado por somente agora, após a leitura do Voto do Conselheiro Relator é que houve a apresentação de tal documento, quando poderia ser apresentado durante todo o tramite processual, apresentando novos elementos.

Processo nº 14479.000223/2007-40
Acórdão n.º 2803-00.614

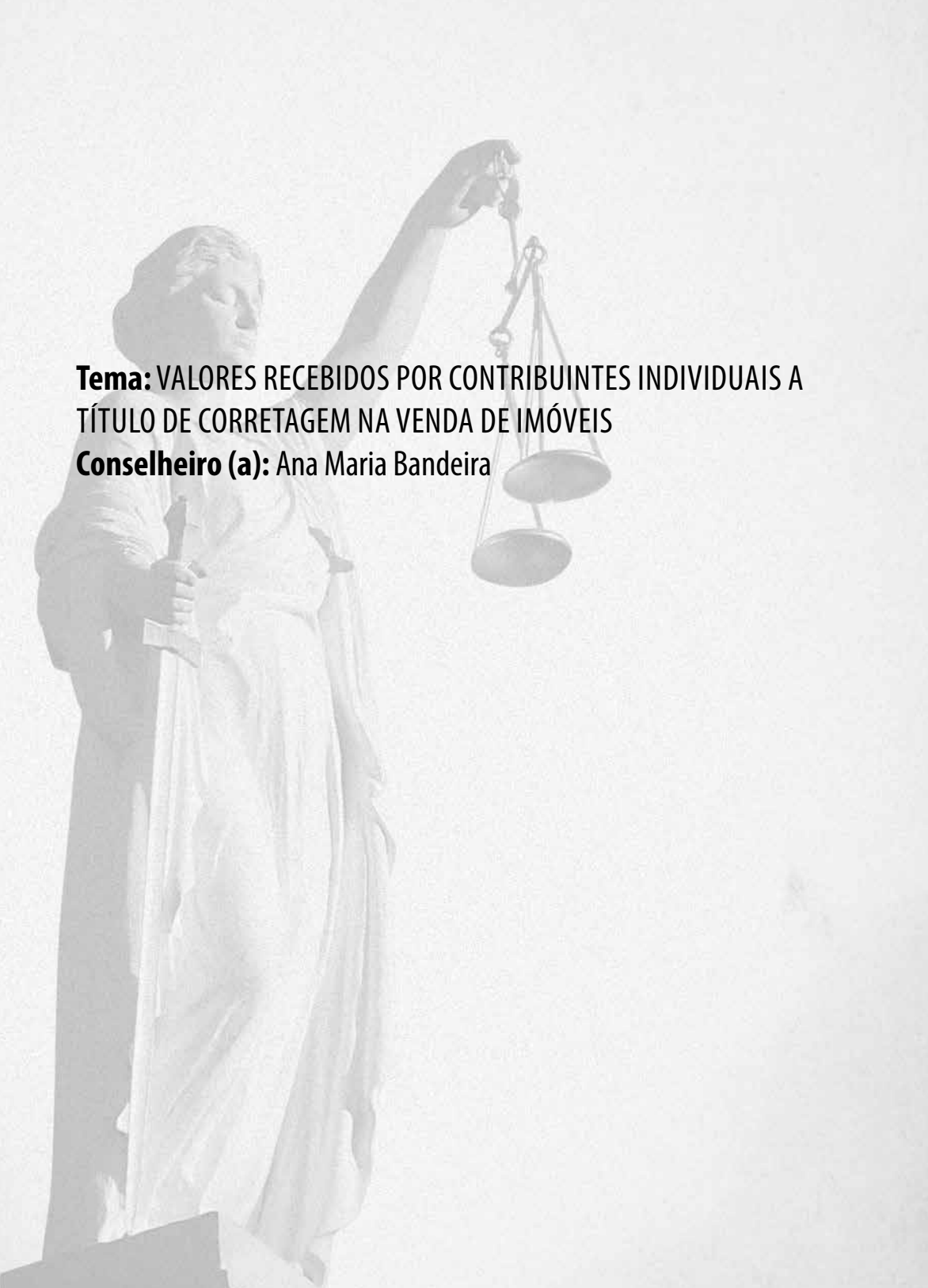
S2-TE03
Fl. 655

Chamo atenção apenas à cópia do contrato firmado com Dominique Mary O.Besse, que retrata instrumento contratual assinado à época dos fatos, com a indicação clara de seu domicílio à época apurada. Contudo, tal anotação já foi considerada favoravelmente à Recorrente pelo Voto do Conselheiro Relator.

Isso posto, voto acompanhando o Voto do Conselheiro Relator.

(Assinado Digitalmente)

Gustavo Vettorato.



Tema: VALORES RECEBIDOS POR CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS A
TÍTULO DE CORRETAGEM NA VENDA DE IMÓVEIS
Conselheiro (a): Ana Maria Bandeira



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

Processo n° 10166.720564/2010-11
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-003.188 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de novembro de 2012
Matéria CONTRIBUINTE INDIVIDUAL
Recorrente LPS BRASÍLIA - CONSULTORIA DE IMÓVEIS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

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

CONTRIBUINTE 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).

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/09/2001

Autenticado digitalmente em 15/12/2012 por ANA MARIA BANDEIRA em 15/12/2012 p

or ANA MARIA BANDEIRA. Assinado digitalmente em 20/12/2012 por NEREU MIGUEL RIBEIRO DOMINGUES. Assin

ado digitalmente em 23/01/2013 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES

Impresso em 15/03/2013 por ANTONIA IRISMAR OLIVEIRA GUIMARAES - VERSO EM BRANCO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial para que seja aplicada a multa de mora prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991 na redação vigente à época dos fatos geradores, limitada a 75%. Vencidos os conselheiros Julio Cesar Vieira Gomes e Thiago Tabora Simões que também davam provimento parcial para excluir do lançamento o levantamento SP, relativo aos corretores de imóveis.

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.

Relatório

Trata-se de lançamento de contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à contribuição da empresa incidente sobre valores que teriam sido pagos a segurados considerados contribuintes individuais pela auditoria fiscal.

Segundo o Relatório Fiscal (fls. 13/27), da análise da documentação de constituição da empresa autuada, observou-se o seguinte:

Em 24/10/07 foi assinado pelos sócios o contrato da empresa LPS Brasília Empreendimentos Imobiliários Ltda, que somente em 14/12/2007 foi registrado na Junta Comercial do Distrito Federal sob o nº 53201442721 e CNPJ 09.264.879/0001- 53, com início de atividades previsto para 03/12/2007. O capital social é assim distribuído: 99% das cotas pertencentes ao sócio Wildemir Antonio Demartini e 1% restante ao sócio Marco Antonio Moura Demartini.

Em 27/11/07, na cidade de São Paulo, a empresa LPS Brasil – Consultoria de Imóveis S/A, por meio de seu Conselho de Administração, aprovou a assinatura de Contrato de Cessão e Transferência de Quotas, visando à aquisição parcial das atividades e operações da então empresa Royal Empreendimentos Imobiliários Ltda, localizada em Brasília – DF, com objetivo na expansão dos negócios da Cia LPS Brasil dentro da região Centro Oeste do Brasil.

Em 21/12/2007, foi assinada pelos novos sócios a 1ª alteração contratual da LPS Brasília Emp. Imobiliários Ltda, cujo registro na Junta Comercial do Distrito Federal sob o nº 20080035183 ocorreu em 20/02/08, trazendo as seguintes alterações/informações:

- aumento do capital social para R\$ 152.724,00;
- cessão e transferência de quotas e ingresso de novo sócio: LPS Brasil – Consultoria de Imóveis Ltda, ficando a participação no capital social assim definida: Wildemir Antonio Demartini (48%), Marco Antonio Moura Demartini (1%) e LPS Brasil com 51%, portanto, sócia majoritária;
- mudança da razão social da sociedade que passou a ser LPS Brasília – Consultoria de Imóveis Ltda e alteração parcial no objeto da empresa;
- manutenção de endereço da sede da sociedade no setor de Edifícios de Utilidades Publicas Sul, Entrequadra 705/905, Conjunto A, Salas 442 e 444, Asa Sul, Brasília – DF, CEP: 70390-055;

Quanto à empresa Royal Empreendimentos Imobiliários Ltda, somente na 12ª alteração e consolidação contratual registrada em 23/04/08 na Junta Comercial do Distrito Federal sob o nº 53900247782 foram feitas as seguintes modificações/informações:

- alteração de sua denominação social para Max Empreendimentos Imobiliários Ltda e conservando o mesmo CNPJ;

- mudança sutil de seu endereço anterior no Setor Comercial Norte, SCN, Quadra 05, Bloco A, N° 50, Sala 617, Asa Norte, Brasília – DF, CEP: 70.715-900, para a sala 720 do mesmo edifício Brasília Shopping and Towers;
- criação uma filial no Setor Complementar de Indústria e Abastecimento, SCIA, Qd 11, Conj. 01, Lt 09, Brasília – DF, CEP: 71.250-510, com a mesma atividade da matriz e destacando para o seu capital social R\$ 1.000,00 a partir do capital social da matriz;
- o capital social da nova empresa MAX permanece em R\$ 5.000.000,00, que se encontra assim dividido entre os sócios: Wildemir Antonio Demartini (99%) e Maria Paula Moura Demartini (1%).
- permaneceram em vigor as demais cláusulas do contrato social não alteradas pela alteração contratual

Na 2ª alteração contratual da LPS Brasília Consultoria de Imóveis Ltda, assinada pelos sócios em 23/09/08 e registrada na Junta Comercial do DF em 29/10/08 foi alterado o endereço da LPS Brasília para o mesmo endereço onde funcionava a empresa Royal Empreendimentos Imobiliários Ltda.

Com base nas informações expressas nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) e no Cadastro Geral de Empregados e Desempregados (CAGED) do Ministério do Trabalho e Emprego, MTE, verificou-se que a partir da competência 01/2008 houve a transferência de quase a totalidade dos empregados da empresa Royal/Max para a empresa LPS Brasília (código de movimentação N1). Já na GFIP 03/2008 da Royal foram feitas as rescisões sem justa causa dos empregados restantes (código de movimentação II), permanecendo a partir desta data na empresa Royal/Max os 02 sócios (04/08 a 08/08) e somente em 01/09/08 foi contratada uma (01) funcionária. Ao contrário, a empresa LPS Brasília continuou a contratar mais empregados.

Como reflexo direto da aquisição “parcial” das atividades e operações da Royal Emp. Imobiliários Ltda pela LPS Brasil – Consultoria de Imóveis S/A através da compra de 51% das quotas do capital social da LPS Brasília – Consultoria de Imóveis Ltda, houve uma queda acentuada das receitas obtidas pela Royal/Max com os serviços prestados na venda de imóveis de terceiros, conforme pode ser verificado através dos lançamentos na conta contábil 30152.

Entendeu a auditoria fiscal que é devido o lançamento dos créditos tributários no período de 01/08 a 03/08 somente no contribuinte LPS Brasília – Consultoria de Imóveis Ltda, com base no inciso V do artigo 149 do CTN.

Quanto ao período até 21/12/2007, a LPS Brasília foi considerada como responsável subsidiário pelos tributos, relativos ao fundo de comércio adquirido, ou seja, responde subsidiariamente pelos créditos lançados no período de 01/04 a 12/07 contra a empresa Max Emp. Imob. Ltda, CNPJ 38.003.208/0001-37, objeto de outros lançamentos.

Foram considerados fatos geradores das contribuições lançadas as remunerações apuradas por *afereição indireta* (nas competências 02/08 e 03/08) tendo por base os valores das receitas obtidas pela empresa com a venda de imóveis, pagas a contribuintes individuais

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

Autenticado digitalmente em 15/12/2012 por ANA MARIA BANDEIRA, Assinado digitalmente em 15/12/2012 p

or ANA MARIA BANDEIRA, Assinado digitalmente em 20/12/2012 por NEREU MIGUEL RIBEIRO DOMINGUES, Assin

ado digitalmente em 23/01/2013 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES

Impresso em 15/03/2013 por ANTONIA IRISMAR OLIVEIRA GUIMARAES - VERSO EM BRANCO

Tal procedimento se justificaria, no caso da venda de imóveis, devido a não apresentação da documentação própria e o não esclarecimento satisfatório por parte da empresa de como foram obtidas as receitas lançadas na conta Serviços Prestados (código 30152). Portanto, o contribuinte teria deixado de informar de forma individualizada as respectivas despesas com mão-de-obra necessária para obtenção de tais receitas.

A auditoria fiscal informa que a empresa deixou de apresentar alguns documentos importantes tais como: as planilhas com a relação dos valores de cada unidade de imóvel vendida por empreendimento, por competência e os correspondentes comprovantes de comissões recebidas e/ou pagas aos corretores, assim como, também deixou de apresentar uma planilha com a relação discriminada de todos os corretores de imóveis a seu serviço (nome, CPF, NIT/PIS, remuneração por competência e por empreendimento, registro no CRECI e período trabalhado).

Segundo a auditoria fiscal, tais documentos seriam de suma importância, tendo em vista que a fiscalização comprovou a presença de um número expressivo de corretores em diversos stands da empresa LPS espalhados em diversos pontos do Distrito Federal. Além disso, em conversas com alguns corretores, estes informaram à auditoria fiscal a existência de cerca de 400 (quatrocentos) profissionais prestando serviços à empresa.

A auditoria fiscal argumenta não ser aceitável a alegação da empresa de que seria o cliente quem pagaria diretamente ao profissional corretor, porque dificilmente um consumidor consciente (como no caso de Brasília), e pelo valor elevado das transações neste tipo de negócio, realizaria um contrato de compra e venda sem a garantia ou participação de uma empresa sólida no mercado. Tanto é verdade que toda esta operação se realiza nos stands da autuada.

Afirma a auditoria fiscal que mesmo com a ocorrência de tal prática (pagamento das comissões de corretagens pelos compradores diretamente aos vendedores pessoas físicas, apesar da operação de compra e venda de imóveis ser de responsabilidade da empresa) feriria o disposto no art. 123 do CTN, Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/66.

Como a empresa deixou de apresentar os valores mensais das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos corretores de imóveis como contraprestação pelos serviços prestados na obtenção dos expressivos valores de receitas lançados na conta contábil 30152, não restou outra alternativa à fiscalização senão lançar mão do previsto na tabela de honorários extraída do sítio do Conselho Regional de Corretores de Imóveis da 8ª Região -CRECI - DF que prevê a divisão de comissão entre corretores e/ou empresa imobiliária em 50% para cada parte e que também constituem, entre outras, infrações graves ao código de ética instituído pela Lei Federal nº 6.530, de 12/05/1978 (que regulamenta a profissão de Corretor), a cobrança de honorários inferiores a esta tabela pelos profissionais corretores/consultores de imóveis. Assim, o valor considerado como remuneração dos contribuintes individuais correspondeu a 100% do valor da receita lançada na conta Serviços Prestados (código 30152).

É informado que também constitui fato gerador do crédito apurado o valor pago a título de serviço prestado por pessoa física, no mês 01/2008, de acordo com o lançamento na conta contábil 40261 (Serviço Prestado por Pessoa Física), salientando que as pessoas físicas não foram identificadas.

Foram ainda lançados juros e a multa de ofício de 75% aplicada sobre as contribuições devidas, em cada competência, em função de não ter sido possível fazer a

comparação com a multa anterior (AI CFL 68 + 24% de multa) devido à empresa deixar de informar à fiscalização o nome, a categoria e o total dos segurados contribuintes que lhe prestaram serviço, portanto, não foi possível emitir o AI 68 para fins de comparação.

A auditoria fiscal informa que em razão da ocorrência de crime, em tese, foi emitida Representação Fiscal para Fins Penais, bem como junta documentos para subsidiar o lançamento.

A autuada teve ciência do lançamento em 16/04/2010 e apresentou defesa (fls. 249/300) onde alega que a conclusão da auditoria fiscal somente se sustentaria, do ponto de vista subjetivo, se verificada a circunstância de os contribuintes individuais terem estado a serviço da autuada, bem como, do ponto de vista material, da ocorrência de pagamento ou crédito da remuneração.

Discorre sobre a atividade de corretor de imóveis, mencionando a Lei nº 6.530/1978 e o Código Civil que define o contrato de corretagem em seu art. 722.

Menciona características do contrato de corretagem, destacando a aleatoriedade e obrigação de resultado, sem o qual sequer se poderia cogitar a corretagem.

Argumenta que o corretor de imóveis pode intermediar negócios de compra e de venda e que de acordo com o atual estado do mercado imobiliário brasileiro, a prática tem demonstrado que o corretor atua em nome do comprador, caracterizando-se a corretagem de compra.

Afirma que por ser empresa de grande porte e líder no mercado de corretagem em Brasília, possui grande representatividade entre construtores e incorporadores de imóveis na cidade, os quais a ela recorrem para concretizar a venda de seus imóveis.

Nestes casos, a autuada considera que realizaria corretagem de venda.

A autuada alega que não mobiliza esforços para identificar e conquistar compradores para imóveis de seus clientes, mas optou por utilizar o peso de sua marca, a respeitabilidade de seu nome para, mediante os meios de comunicação, atrair a atenção do público consumidor, ou seja, optou por ser uma vitrine de imóveis.

A impugnante não nega que a atividade dos corretores autônomos contribua com o resultado de seu negócio, no entanto, afirma que são pessoas físicas que trabalham por conta própria, batendo de porta em porta, à procura de potenciais compradores, sem se vincular a imobiliária alguma pois seu interesse é identificar o imóvel que melhor se adequaria às expectativas de seu cliente, o comprador.

Afirma que na perspectiva da autuada, os corretores estariam no mesmo patamar que os compradores dos imóveis, ou seja, também seriam clientes.

Argumenta que a relação entre corretores de imóveis autônomos e imobiliárias já foi objeto de exame pelo CRPS – Conselho de Recursos da Previdência Social e a 4ª CaJ no julgamento do recurso apresentado nos autos da NFLD 32.163.311-3 se pronunciou no sentido de que os corretores seriam remunerados pelos compradores.

Entende que havendo duas alternativas jurídicas possíveis e inexistindo simulação, não haveria nada que obrigasse um contribuinte a suportar maior carga tributária.

Processo nº 10166.720564/2010-11
Acórdão nº 2402-003.188

S2-C4T2
Fl. 492

Considera que a presente autuação baseia-se em uma presunção simples e junta documentos a fim de demonstrar que o pagamento das comissões era realizado pelo comprador dos imóveis.

Aduz que a auditoria fiscal não teria provado que a autuada teria contratado os corretores, bem como a ocorrência do fato gerador.

Manifesta sua irrisignação pelo procedimento de aferição indireta realizado e argumenta que a alteração trazida no § 3º do art. 33 da Lei nº 8.212/1991 retirou da autoridade fiscal a prerrogativa de atribuir valores que reputasse devidos, isto porque o lançamento deve vincular apenas as quantias efetivamente devidas.

No entender da impugnante, o dispositivo que poderia amparar a aferição indireta seria o § 6º do mesmo artigo, entretanto, tal dispositivo não teria apontado como a aferição indireta haveria de ser processada.

Invoca o art. 201, § 3º do Decreto nº 3.048/1999 que é o dispositivo que daria diretrizes a respeito da aferição indireta relativamente às remunerações pagas aos contribuintes individuais.

Argumenta que o critério utilizado para apurar a base de cálculo foi inteiramente baseando em presunções.

Questiona o fato de a auditoria fiscal haver considerado o valor total das receitas de corretagem para o período, como sendo equivalente ao próprio valor recebido pelos corretores, uma vez que a auditoria fiscal não fiscalizou as quase 1200 vendas realizadas, identificando o valor da venda e a taxa de corretagem aplicada.

Alega que a tabela do CRECI-DF aplica-se ao caso em que existe divisão da comissão, ou seja, quando mais de um corretor trabalham para a mesma parte do negócio e a auditoria fiscal não prova que a impugnante e os corretores teriam trabalhado para o mesmo cliente.

Informa que nos documentos acostados aos autos demonstra-se que em diversas vendas a razão entre as comissões da impugnante e do corretor autônomos era inferior a 50% e, em alguns casos, variavam entre 3,3% e 18% do total presumido de comissões.

Contesta a aplicação da multa de ofício de 75% efetuada pela auditoria fiscal sob o argumento de que não teria sido possível fazer a comparação entre a multa aplicável na legislação anterior (AI CF 68 + multa de mora de 24%) e a multa atual (75% de multa de ofício), haja vista a impossibilidade da lavratura do AI CF 68 no caso concreto (deixar de informar fatos geradores em GFIP – Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social, obrigação acessória prevista no art. 32, inciso IV e § 5º).

Alega que pelo princípio da retroatividade benigna, o dispositivo legal a ser aplicado seria o art. 61, § 2º da Lei nº 9.430/1996, que limita a multa a 20%.

Pelo Acórdão nº 03-44.649 (fls. 403/423), a 7ª Turma da DRJ Brasília (DF) considerou o lançamento precedente.

Contra tal decisão, a atuada apresentou recurso (fls. 427/485), onde efetua a repetição das alegações de defesa.

Afirma que há equívocos na decisão recorrida que com base em um único contrato firmado entre a atuada e um cliente, o qual mencionaria que esta teria corretores autônomos a seu serviço, entendeu que haveria incidência de tributos sobre milhares de operações imobiliárias.

Os autos foram encaminhados a este Conselho para apreciação do recurso interposto.

É o relatório.

CÓPIA

Voto

Conselheira Ana Maria Bandeira, Relatora

O recurso é tempestivo e não há óbice ao seu conhecimento.

A recorrente, segundo ela própria, tem por objeto social o oferecimento de consultoria e intermediação acerca de operações de venda, permuta e locação de imóveis, dentre outras atividades.

Cumpra observar que o lançamento efetuado compreende as competências de 01 a 03/2008 e teve por base duas situações distintas.

A primeira refere-se ao lançamento da contribuição patronal incidente sobre os valores apurados na conta "Serviço Prestado por Pessoa Física", na competência 01/2008, considerados como remunerações pagas a contribuintes individuais.

Quanto às razões que levaram à autuação relativamente à competência 01/2008, a recorrente nada alega e mantém seu inconformismo quanto aos valores que teriam sido pagos aos segurados contribuintes individuais nas competências 02 e 03/2008.

A segunda situação, correspondente às competências 02 e 03/2008, refere-se aos valores apurados na conta contábil de receita denominada "Serviços Prestados" para os quais a recorrente também não apresentou a documentação de suporte, bem como não esclareceu satisfatoriamente com que mão de obra foram obtidas tais receitas.

Observou a auditoria fiscal que para realização de seu objeto social, a recorrente tem por prática manter um número expressivo de corretores em diversos stands da empresa LPS espalhados em diversos pontos do Distrito Federal, para atendimento dos potenciais compradores dos imóveis que comercializa.

Considerou a auditoria fiscal que não seria possível à recorrente efetuar as vendas dos imóveis sem a prestação de serviços desses corretores.

Assim, entendeu que os corretores estavam a serviço da recorrente e diante da falta de apresentação de documentos, efetuou o lançamento por aferição indireta.

O critério utilizado pela auditoria fiscal tomou por base a tabela de honorários extraída do sítio do Conselho Regional de Corretores de Imóveis da 8ª Região CRECI – DF que prevê a divisão de comissão entre corretores e/ou empresa imobiliária em 50% para cada parte e que o pagamento de valores inferiores consubstanciaria em infração grave ao código de ética instituído pela Lei Federal nº 6.530, de 12/05/1978 (que regulamenta a profissão de Corretor). Assim, como a recorrente não contabilizou pagamentos realizados a corretores, a auditoria fiscal considerou que as comissões corresponderiam ao valor contabilizado nas contas de receitas.

O principal argumento trazido pela recorrente é a inexistência do fato gerador das contribuições previdenciárias lançadas.

Segundo a recorrente, os corretores autônomos não lhe teriam prestado serviços mas aos compradores dos imóveis e teriam sido por eles remunerados.

Alega a recorrente que optou por ser uma vitrine de imóveis, utilizando o peso de sua marca, a respeitabilidade de seu nome para, mediante os meios de comunicação, atrair a atenção do público consumidor e que os corretores não estariam a seu serviço, mas dos compradores de imóveis.

A meu ver, a argumentação da recorrente diverge da realidade fática pelas razões que se seguem.

É preciso concordar com a recorrente quando esta menciona o peso de sua marca. De fato, a recorrente é bastante conhecida no Distrito Federal. Por essa razão, é certo que o consumidor ao procurar os stands de venda em que atua, objetivam comprar um imóvel vendido pela Lopes Royal, pouco importando a pessoa que vai intermediar o negócio que na perspectiva do comprador é um preposto da empresa.

Segundo a recorrente, esta não faz qualquer esforço para captar clientes, apenas aguarda que interessados a procurem por intermédio de corretores de imóveis com os quais não possui vinculação.

Tal alegação não se sustenta. Não se pode olvidar que a recorrente efetua venda de imóveis de terceiros, ou seja, são construtoras e incorporadoras que não colocariam seus imóveis para serem vendidos por uma empresa que permanecesse apenas aguardando potenciais compradores, confiando no poder de seu nome.

O que ocorre é justamente o contrário, como se depreende do contrato juntado pela auditoria fiscal (fls. 183/191) firmado entre a recorrente e uma contratante de seus serviços, do qual transcrevo os seguintes trechos:

A CONTRATADA é sociedade devidamente habilitada e capacitada para explorar a atividade de corretagem de imóveis, nos termos da legislação aplicável, e que possuem (sic) corretores igualmente habilitados e capacitados para explorar tal atividade; e..

IV. OBRIGAÇÕES DA CONTRATADA.....a CONTRATADA se obriga a:

a) manter uma equipe de vendas devidamente qualificada e habilitada, durante todo o período de lançamento do Empreendimento, no escritório central da CONTRATADA e nos Stands de vendas montados pela CONTRATANTE, especialmente junto ao empreendimento objeto da presente avença, pelo tempo necessário a conclusão das vendas.....

b) utilizar, na prestação dos serviços ora contratados, Corretores devidamente habilitados, competentes e em número suficiente para a perfeita execução de tais serviços; (...)

e) indicar apenas um único Corretor em cada Proposta, o qual deverá ter efetivamente participado da aproximação do respectivo CLIENTE; e,

f) responsabilizar-se por todos os atos praticados por todo e qualquer Corretor e demais funcionários da CONTRATADA ("Representantes");

4.2. Poderá a CONTRATANTE, a seu exclusivo critério, alterar os horários ajustados na alínea (b) acima por meio de notificação enviada à CONTRATADA com antecedência mínima de 5 (cinco) dias contados da data em que o novo horário deverá ser por aquelas cumprido. (g.n.)

Resta claro que o que se espera da recorrente é que esta mantenha equipe de vendas, composta de corretores experientes para o cumprimento do acordado. Além disso, conforme bem observou a decisão recorrida, o argumento de que a recorrente funcionaria como vitrine de imóveis e, mediante os meios de comunicação, atrairia a atenção do público consumidor também não se sustenta, haja vista que no contrato já mencionado ficou estabelecido que as despesas para a realização do acordado correriam por conta da contratante e não da recorrente, conforme se observa do trecho transcrito:

III. OBRIGAÇÕES DA CONTRATANTE (...)

C) arcar com todas e quaisquer despesas relacionadas a publicidade, propaganda e promoções de venda das Unidades, incluindo pesquisas de mercado, material publicitário, anúncios em veículos de comunicação, montagem e mobiliário de Stand de vendas e decoração da Unidade a ser utilizada para fins de showroom.

e) manter e arcar com todos os custos e despesas relativos ao serviço de atendimento a CLIENTES a ser prestado nos Stands montados pela CONTRATANTE junto ao Empreendimento.

A recorrente questiona a utilização, dentre os demais documentos analisados pela auditoria fiscal, do contrato juntado como suporte para o lançamento. Argumenta que seria uma situação específica que não poderia ser tomada de forma generalizada.

Ocorre que conforme já mencionado, a recorrente deixou de apresentar a totalidade dos documentos solicitados pela auditoria fiscal, no entanto, nada impediria que trouxesse aos auto outros contratos onde pudesse ser verificada conduta diversa, uma vez que ao deixar de apresentar os documentos necessários à ação fiscal, a recorrente toma para si o ônus de demonstrar que as conclusões da auditoria fiscal não corresponderiam à realidade.

No entanto, analisando-se os documentos apresentados pela recorrente nos presentes autos, verifica-se que se trata de uns poucos contratos firmados entre os compradores de imóveis e a empresa vendedora, alguns recibos de corretagem, ou seja, nada que pudesse levar à convicção de que as situações verificadas no contrato em questão não ocorreriam perante as demais empresas contratantes.

A recorrente discorre sobre conceitos do que seria corretagem. Menciona a existência de corretagem de compra e de venda, argumenta que a primeira seria aquela existente entre os corretores e os compradores dos imóveis e a segunda aquela realizada pela recorrente perante seus contratantes.

Outra questão trazida pela recorrente para tentar desconstituir o lançamento seria o fato de que as comissões aos corretores autônomos teriam sido pagas pelos compradores dos imóveis.

Relativamente a esse fato, cumpre discorrer se o fato de a recorrente não ter suportado o ônus do pagamento das comissões, tão somente, a retira da condição de sujeito passivo da obrigação tributária.

O Código Tributário Nacional em seu artigo 121 define com precisão quem seria o sujeito passivo, ou seja, a pessoa obrigada a recolher o tributo. De acordo com o inciso I do § único deste artigo, considera-se sujeito passivo, na condição de contribuinte, aquele que possui uma relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador.

O simples fato da recorrente haver transferido o ônus do pagamento das comissões para os compradores não desqualifica sua relação pessoal e direta com o fato gerador, na condição de verdadeira tomadora dos serviços dos corretores autônomos.

Embora a recorrente adote como prática que o comprador do imóvel deva arcar com o pagamento da taxa de corretagem, esta se revela irregular em face de o pagamento dos honorários de corretagem ser devido por quem efetivamente seja o tomador dos serviços destes profissionais.

Para corroborar o entendimento de que a conduta adotada pela recorrente em considerar que os corretores estariam a serviço dos compradores e não dela própria não corresponde à realidade, vale mencionar que em situação análoga o Ministério Público de São Paulo por meio da Promotoria de Justiça do Consumidor, diante do grande número de reclamações efetuadas por adquirentes de imóveis nos órgãos de defesa do consumidor, resolveu agir.

Para tanto, relativamente a uma determinada empresa foi firmado Termo de Compromisso de Ajustamento de Conduta TAC nº 51.161.268/2009-6, de 29/06/2011, nos seguintes termos:

1º A Compromissária assume a obrigação de fazer consistente em inserir, no prazo de 60 (sessenta) dias a contar desta data, em todos os documentos relativos ou equivalentes à proposta para aquisição de imóvel, informação clara e precisa de que a responsabilidade pelo pagamento da comissão não é do consumidor.

Quanto a uma construtora que se negou a firmar termo de ajustamento de conduta, o Ministério Público de São Paulo ajuizou Ação Civil Pública nº 583.00.2011.170051-9 – 15º Vara Cível do Foro Central Cível da Comarca de São Paulo que resultou na seguinte decisão:

1. Cuida-se de Ação Civil Pública ajuizada pelo MP deste Estado contra a (.....), com sede no Estado de Minas Gerais, fundada em Inquérito Civil instaurado e presidido pela Promotoria de Justiça do Consumidor da Capital, que concluiu ser a ré fornecedora de produtos e serviços, atuando no ramo de construção de edifícios para comercialização no mercado imobiliário de consumo, mas não vem cumprindo com os ditames protetivos da relação consumerista quando da venda das unidades do imóvel, pela prática comercial adotada de forma abusiva, via estande de vendas, com omissão de informação

determinante e falta de previsão contratual, o consumidor paga duas vezes por um serviço de corretagem que não procurou, não escolheu e não sabe que está utilizando, em benefício da ré, que assim, colhe vantagem em prejuízo do consumidor. Sustenta o preenchimento dos requisitos consistentes no “fumus boni juris” em razão dos elementos colacionados aos autos do inquérito civil, além da admissão da ré na adoção da prática comercial relatada para realizar seu objetivo social, e no “periculum in mora” porque a ré, valendo-se de estande de vendas próprio para difundir seu objetivo social, coloca pessoa intermediária para prestar o serviço e receber o preço correspondente, sem que o consumidor seja avisado suficientemente de tal circunstância, criando expectativa fantasiosa no consumidor pela prática abusiva (fls. 2/47). 2. Ao que se colhe dos autos, é mesmo possível vislumbrar a configuração dos requisitos do artigo 273 do Código de Processo Civil, haja vista a verosimilhança da alegação, havendo mesmo risco de dano de difícil reparação em caso de persistência da ré na prática abusiva relatada na inicial contra o consumidor. Assim, defiro o pedido de antecipação de tutela para o efeito de suspender essa prática comercial da empresa ré até o ajuste efetivo do contrato adesivo de compra e venda em relação às unidades comercializadas, tudo sob pena de multa diária de R\$ 5.000,00, conforme requerido no item 49 da inicial. 3. Cite-se a ré, por Carta Precatória, com as advertências legais.

Da decisão acima, a empresa apresentou Agravo de Instrumento sob nº 0300353-84.2011-8.26.0000, ao qual foi negado provimento, estando a decisão em sede de Embargos de Declaração propostos pela empresa.

A recorrente alega que a relação entre corretores de imóveis autônomos e imobiliárias já teria sido objeto de exame pelo CRPS no julgamento do recurso apresentado nos autos da NFLD 32.163.311-3.

De fato, a 4ª CaJ do CRPS, por meio do Acórdão 8282/97, julgou recurso apresentado contra a notificação em referência. Entretanto, a situação ocorrida nos autos daquela notificação não se coadunam com a presente.

Entendeu o Conselheiro Relator em dar provimento ao recurso por considerar que o Relatório Fiscal seria precário na demonstração da ocorrência do fato gerador.

Além disso, infere-se dos trechos extraídos da decisão que naquele caso houve a tentativa de caracterizar vínculo de emprego entre a notificada e os corretores autônomos, conforme pode ser conferido abaixo:

Não é exaustivo lembrar que para a configuração do vínculo empregatício é necessário que estejam presentes a personalidade, a subordinação e a contra-prestação salarial. (...)

Poder-se-ia, afirmar que o simples fato do corretor autônomo exercer atividade permanente e ligada à atividade fim da recorrente, é suficiente para caracterizar o vínculo empregatício?

Tratando-se de profissão regulamentada, entendo que a matéria deve ser analisada com cautela.

Nestes casos torna-se imprescindível a demonstração das condições em que os serviços são prestados e, somente se verificar a existência de subordinação, pessoalidade e salário é que as contribuições poderão ser exigidas.

Este entendimento tem sido adotado por esta Câmara, ao apreciar processos administrativos em que foram descaracterizados como autônomos, os transportadores (reteiros), proprietários do veículo.

A Recorrente, sobre a matéria em debate, traz à colação, jurisprudência de nosso Judiciário Trabalhista, que abaixo transcrevo:

"RO-5616/94: Ac. 1ª T. Nº 2895/95 RELATOR(A): JUÍZA TEREZINHA CÉLIA KINEIPP OLIVEIRA REVISOR(A): JUIZ ROBERTO MAURÍCIO MORAES RECORRENTE(S): JOSÉ OSNILDO CARNEIRO CAVALCANTE RECORRIDO(A)(S): POSTO NOLETO LTDA.

ORIGEM: 6ª JCJ DE BRASÍLIA/DF (Juiz Fernando Gabriele Bernardes)

"EMENTA:

RELAÇÃO DE EMPREGO. AUTÔNOMO. Não constitui relação de emprego a atividade de pessoa física visando prestação de serviços específicos, cujo resultado decorra de seu empenho profissional, eqüidistante e sem total controle subordinativo por parte do contratante. Tal atuação pressupõe autonomia, apesar da não eventualidade, essencialidade, onerosidade e pessoalidade, elementos insitos na prestação de serviços autônomos ou como empregado. Apenas a subordinação, ou seja, a inserção da pessoa nos mecanismos dirigidos de produção da empresa, representa meio seguro para constatação do vínculo. Esta inexistente se há liberdade na execução dos serviços."

Também a Segunda Turma do Tribunal Superior do Trabalho, ao apreciar recurso a ela interposto, assim decidiu:

"ACÓRDÃO (Ac. 2ª - T-2639/87)

JACS/mdgs CORRETOR DE IMÓVEIS- *A legislação trabalhista coloca o corretor de imóveis no quadro de profissões "agentes autônomos de comércio", sem possibilidade, teórica ou prática, de serem empregados na atividade profissional, colocada na coluna à direita daquela em que fica esse quadro. Esta coluna, isto é, a que contém o quadro dos "agentes autônomos do comércio", corresponde às atividades ou categorias econômicas, isto é, aqueles correspondentes aos empregadores. Não podem, por conseguinte, os corretores de imóveis, a não ser em casos excepcionais, figurar no exercício da profissão como empregados, tendo em vista a própria natureza de sua atividade profissional. - Revista conhecida e provida."*

Documento assinado digitalmente em 15/12/2012 por ANA MARIA BANDEIRA, Assinado digitalmente em 15/12/2012 p

Autenticado digitalmente em 15/12/2012 por ANA MARIA BANDEIRA, Assinado digitalmente em 20/12/2012 por NEREU MIGUEL RIBEIRO DOMINGUES, Assin

ado digitalmente em 23/01/2013 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES

Impresso em 15/03/2013 por ANTONIA IRISMAR OLIVEIRA GUIMARAES - VERSO EM BRANCO

Processo nº 10166.720564/2010-11
Acórdão n.º 2402-003.188

S2-C4T2
Fl. 496

Assim, considerando o acima exposto e as informações fiscais contidas nos autos;

Pelo exposto, Voto no sentido de CONHECER DO RECURSO, para no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO.

Como se vê o acórdão acima não pode ser utilizado como paradigma, uma vez que além da matéria não ser coincidente, entendeu o Conselheiro Relator daquele acórdão que faltariam elementos no Relatório Fiscal para sustentar o lançamento, o que não acontece no presente caso.

Não restam dúvidas de que no expediente utilizado a *intentiono facti* se divorcia da *intentiono juris* e, escudada no Princípio da Verdade Material e pelo poder-dever de buscar o ato efetivamente praticado, a Administração pode superar o negócio jurídico que se apresenta para aplicar a lei tributária pois, de acordo com o art. 118, inciso I do CTN, 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.

Outro ponto de inconformismo da recorrente seria o procedimento de arbitramento utilizado pela auditoria fiscal.

Cabe relembrar que o que levou a auditoria fiscal a utilizar a aferição indireta foi o fato da recorrente haver deixado de apresentar documentos e ao incorrer em tal conduta tomou para si o ônus de demonstrar a improcedência do lançamento.

A recorrente alega que a auditoria fiscal mencionou para amparar o procedimento de arbitramento a redação do § 3º do artigo 33 da Lei nº 8.212/1991, vigente anteriormente à alteração promovida pela Medida Provisória nº 448/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009, que dizia o seguinte:

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal-DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

Após a edição da citada medida provisória, o dispositivo acima passou a vigorar com a seguinte redação:

§3ºOcorrendo 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.

No entendimento da recorrente, a auditoria fiscal não poderia mais efetuar o lançamento de quantias que reputasse devidas, mas somente das quantias efetivamente devidas.

Cumpra lembrar o que dispõe o art. 144 do CTN, segundo o qual, o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei

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

Autenticado digitalmente em 15/12/2012 por ANA MARIA BANDEIRA, Assinado digitalmente em 15/12/2012 por ANA MARIA BANDEIRA, Assinado digitalmente em 20/12/2012 por NEREU MIGUEL RIBEIRO DOMINGUES, Assinado digitalmente em 23/01/2013 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES

Impresso em 15/03/2013 por ANTONIA IRISMAR OLIVEIRA GUIMARAES - VERSO EM BRANCO

então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada, portanto, correta a transcrição efetuada pela auditoria fiscal.

No entanto, por amor ao debate, não se pode acolher a tese da recorrente, uma vez que, um fato é inconteste, a recorrente deixou de apresentar documentos e prestar informações, situação que se manteve no dispositivo como suficiente para o lançamento.

Assim, como ninguém pode se beneficiar da própria torpeza, não é possível concluir que a auditoria fiscal deveria ficar inerte, diante da impossibilidade de apuração dos valores com base em documentos da empresa.

Assevere-se que a apuração da importância devida pode ser realizada por outros meios que se mostrem razoáveis como ocorreu no presente caso.

A auditoria fiscal tomou por base a tabela de honorários extraída do sítio do Conselho Regional de Corretores de Imóveis da 8ª Região - CRECI – DF, segundo a qual a divisão de comissão entre corretores e/ou empresa imobiliária ocorreria na razão de 50% para cada parte e que constituiria infração grave ao código de ética instituído pela Lei Federal nº 6.530, de 12/05/1978 o pagamento de valor inferior.

A recorrente ainda mantendo seu argumento de que os corretores de imóveis estariam efetuando corretagem de compra, ou seja, prestando serviços aos compradores de imóveis, alega a impropriedade da utilização da tabela de honorários.

Como os corretores de imóveis prestaram serviços efetivamente à recorrente, configura-se a situação considerada pela auditoria fiscal, qual seja, empresa procedendo à venda de imóveis por meio de corretores a ela vinculados, razão pela qual a comissão deveria ser rateada em partes iguais.

Se a recorrente utilizou o expediente de transferir o ônus do pagamento das comissões para os compradores, não efetuou qualquer registro contábil destas e tampouco apresentou documentos que comprovassem que as comissões dos corretores seriam diferenciadas das suas, não pode querer desqualificar o método utilizado pela auditoria fiscal.

Após a inclusão da presente autuação em pauta para julgamento, a recorrente ofereceu memoriais onde menciona, de forma inovadora, o Acórdão nº 2402-02.106 e segundo ela seria caso idêntico em que esta Turma entendeu em anular o lançamento por vício material.

Da análise do citado acórdão, verifica-se que, de fato, a decisão do colegiado foi pela nulidade do lançamento sob o argumento de que a base de cálculo não teria sido delineada de forma clara e precisa.

Cumprido dizer que o lançamento anulado referia-se à contribuição dos segurados, a qual deveria ter sido descontada dos contribuintes individuais após a vigência da Lei nº 10.666/2003.

Naquela situação, o Conselheiro Relator entendeu não ser possível aplicar a alíquota sobre o valor total aferido, sem observar os limites mínimo e máximo do salário de contribuição, para o cálculo da contribuição dos segurados.

Observa-se que a nulidade apontada em nada afeta o presente lançamento que se refere à contribuição da empresa sobre os valores pagos aos segurados, a qual não está sujeita a qualquer limite.

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

Autenticado digitalmente em 15/12/2012 por ANA MARIA BANDEIRA, Assinado digitalmente em 15/12/2012 p

or ANA MARIA BANDEIRA, Assinado digitalmente em 20/12/2012 por NEREU MIGUEL RIBEIRO DOMINGUES, Assin

ado digitalmente em 23/01/2013 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES

Impresso em 15/03/2013 por ANTONIA IRISMAR OLIVEIRA GUIMARAES - VERSO EM BRANCO

Processo nº 10166.720564/2010-11
Acórdão nº 2402-003.188

S2-C4T2
Fl. 497

Não obstante, na mesma sessão em que foi anulado o lançamento da contribuição dos segurados, também foi julgada a contribuição da empresa sobre os mesmos fatos geradores que guardam correspondência com os fatos geradores do lançamento do recurso ora analisado.

Na ocasião, esta Turma julgou o mérito e manteve o lançamento parcialmente apenas para a aplicação da multa de mora prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, uma vez que havia sido aplicada a multa de ofício de 75% sobre fatos geradores ocorridos anteriormente à sua insituição.

Abaixo, transcrevo trechos do Acórdão nº 2402-02.108 resultante do julgamento do recurso constante nos autos do processo nº 10166.722949/2009-71.

DO MÉRITO:

A Recorrente alega que não há incidência de contribuição previdenciária sobre os corretores de imóveis (contribuintes individuais), pois estes são remunerados diretamente pelos compradores das unidades imobiliárias. Assim, o lançamento fiscal conteria erro de fundamentação e não haveria incidência da exação.

Essa alegação também é infundada, eis que o Fisco cumpriu a legislação de regência, ensejando o lançamento de ofício para a constituição do crédito tributário decorrente da contribuição previdenciária patronal, incidente sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados contribuintes individuais (corretores de imóveis, autônomos) que lhe prestaram serviços. (...)

Constata-se ainda que a prestação de serviços pelos corretores de imóveis (contribuintes individuais) ao sujeito passivo é matéria incontroversa, pois a própria Recorrente não questiona a relação laboral efetuada com os corretores de imóveis, questionando somente que não efetua o desembolso financeiro.

Com isso, surge o fato gerador da contribuição previdenciária com a realização da prestação de serviços pelos corretores de imóveis à Recorrente, nos termos do art.

22, inciso III combinado com os arts. 30, inciso I, e 33, § 5º, todos da Lei nº 8.212/1991, retromencionados.

Logo, afasto a alegação da Recorrente de que os contribuintes individuais são remunerados pelos compradores das unidades imobiliárias, eis que o simples fato de o comprador da unidade imobiliária suportar o ônus da remuneração do serviço de corretagem não significa que o recolhimento da contribuição previdenciária lançada no presente processo não seja de responsabilidade da Recorrente, conforme o arcabouço jurídico tributário acima delineado. (g.n.)

Por fim, a recorrente apresenta sua irresignação pela aplicação de multa de ofício de 75% por parte da auditoria fiscal.

De acordo com o Relatório Fiscal não teria sido possível fazer a comparação entre a multa aplicável na legislação anterior (AI CF 68 + multa de mora de 24%) e a multa atual (75% de multa de ofício), haja vista a impossibilidade da lavratura do AI CF 68 no caso concreto (deixar de informar fatos geradores em GFIP – Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social, obrigação acessória prevista no art. 32, inciso IV e § 5º).

No entanto, quanto a este assunto é necessário dizer que a multa de ofício passou a ser aplicada nos lançamentos de contribuições previdenciárias após a edição da Medida Provisória nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009.

Para tanto, introduziu na Lei nº 8.212/1991 o art. 35-A o qual se reporta ao art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 que trata da multa de ofício.

Com as alterações trazidas pela MP nº 449/2008, a auditoria fiscal, sob o argumento de estar apurando a penalidade mais benigna ao sujeito passivo, conforme determina o inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional, vem efetuando cálculo comparativo para definição da multa a ser aplicada da seguinte forma:

A auditoria fiscal considera os valores correspondente à multa de mora mais a multa acessória calculadas de acordo com a Legislação vigente à época dos fatos geradores e comparou-as com a multa de ofício prevista na legislação atual.

Entendo que o procedimento utilizado pela auditoria fiscal ao considerar multas de naturezas diversas (de mora, por descumprimento de obrigação acessória e de ofício) não encontra respaldo no arcabouço jurídico existente.

À época dos fatos geradores, vigia a o art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação abaixo:

Lei nº 8.212/1991:

*Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, **incidirá multa de mora**, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (...)*

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;

d) cinqüenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;

Como se vê da leitura do dispositivo, a multa prevista tinha natureza moratória e era devida inclusive no caso no recolhimento espontâneo por parte do contribuinte.

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

Autenticado digitalmente em 15/12/2012 por ANA MARIA BANDEIRA, Assinado digitalmente em 15/12/2012 p

or ANA MARIA BANDEIRA, Assinado digitalmente em 20/12/2012 por NEREU MIGUEL RIBEIRO DOMINGUES, Assin

ado digitalmente em 23/01/2013 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES

Impresso em 15/03/2013 por ANTONIA IRISMAR OLIVEIRA GUIMARAES - VERSO EM BRANCO

Processo nº 10166.720564/2010-11
Acórdão nº 2402-003.188

S2-C4T2
Fl. 498

Além da multa de mora, a Lei nº 8.212/1991 previa a aplicação de multa pelo descumprimento de obrigações acessórias, dentre as quais a omissão de fatos geradores em GFIP.

Quanto à Lei nº 9.430/1996, esta traz disposições a respeito do lançamento de tributos e contribuições cuja arrecadação era da então Secretaria da Receita Federal, atualmente Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Já o lançamento das contribuições objeto desta autuação obedecia aos ditames de lei específica, no caso, a Lei nº 8.212/1991.

Depreende-se das alterações trazidas pela MP 449/2008, a instituição da multa de ofício, situação inexistente anteriormente.

A meu ver, não é possível a aplicação de multa de ofício no lançamento de contribuições incidentes sobre fatos geradores ocorridos anteriormente à sua instituição em obediência ao artigo 144 do CTN, segundo o qual 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.

Dessa forma, entendo que para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II, da Lei nº 8.212/1991) e não a multa de ofício fixada no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.

Há que se ressaltar que a multa de mora, no decorrer do contencioso administrativo era escalonada podendo chegar a 100%, no caso de execução fiscal.

Assim, em obediência ao princípio da razoabilidade, entendo que a multa deve ser aplicada observando-se o art. 35 da Lei nº 8.212/1991, na redação vigente à época dos fatos geradores, porém, não deve ultrapassar o percentual de 75% que correspondente à multa de ofício prevista na legislação atual

A recorrente alega que para a aplicação da situação mais benéfica no cálculo da multa deveria ter sido ser considerado limite de 20% previsto no § 2º do art. 61 da Lei nº 9.430/1996.

Não confiro razão à recorrente, uma vez que o limite de 20% aplica-se às situações em que há recolhimento espontâneo por parte da empresa.

Além disso, na presente situação não se aplicaria o art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, ou seja, não há que se falar em retroatividade benígna da lei, pelos fundamentos já apresentados.

Diante do exposto e de tudo o mais que dos autos consta.

Voto no sentido de CONHECER do recurso e DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para que seja aplicada a multa de mora prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, na redação vigente à época dos fatos geradores, limitada ao percentual de 75%

É como voto.

Ana Maria Bandeira – Relatora

CÓPIA

Declaração de Voto

Nereu Miguel Ribeiro Domingues

Analisando as razões expostas pela Recorrente, verifica-se que esta defende que os corretores autônomos atuam ao lado do comprador para que este encontre o imóvel que atenda suas exigências, tal como numa “corretagem de compra”.

Destaca-se, nesse sentido, trecho do recurso voluntário (fl. 436): “o mercado imobiliário conta com a atuação de um número expressivo de pessoas físicas que trabalham por conta própria, batendo de parte em porta, à procura de potenciais compradores de imóveis. De fato, impõe-se a essas pessoas tal tipo de atividade, já que os incorporadores e construtores não buscam corretores com esse perfil para intermediar suas vendas. Esses profissionais, portanto, obtêm seu sustento explorando a atividade de corretagem de compra: põem-se a serviços de outras pessoas que queiram comprar imóveis, ajustando com elas o pagamento das comissões.”

Para subsidiar suas alegações, a Recorrente junta ao processo contratos referentes a 4 operações, que evidenciariam que os corretores trabalham por conta própria, tendo em vista que recebem seus recursos (comissões de corretagem) diretamente do comprador. Tais contratos compreendem:

- (i) contrato de compra e venda celebrado entre o comprador (cliente do corretor autônomo) e o incorporador (cliente da Recorrente);
- (ii) nota fiscal de serviço emitida pela Recorrente contra o incorporador, relativa à comissão sobre a venda concretizada; e
- (iii) recibo de pagamento emitido pelo corretor autônomo em favor do comprador, relativo à comissão de corretagem.

Pela análise dos recibos de pagamento, seria possível concluir, em tese, que os corretores recebem suas comissões diretamente dos compradores.

Com base nessa premissa, assim concluiu a Recorrente (fls. 443/444): “Como se vê, o fluxo financeiro da operação corrobora o fato de terem os Corretores Autônomos trabalhado por conta própria. Por outro lado, fica claro que a Recorrente não manteve qualquer relacionamento com os compradores de imóveis, pois emitiria as competentes notas fiscais contra os seus clientes, verdadeiros devedores das suas comissões.”

Contudo, de acordo com o item 5.2 do relatório fiscal, constatou a autoridade fiscal que a Recorrente possuía em seus stands diversos corretores que realizavam a venda dos imóveis.

Corroborar essa constatação o contrato juntado pela fiscalização às fls. 182/191, segundo o qual a Recorrente é “*sociedade devidamente habilitada e capacitada para explorar a atividade de corretagem de imóveis*” e possui “*corretores igualmente habilitados e capacitados para explorar tal atividade*”.

A Recorrente alega que tal contrato, por si só, não pode ser levado em consideração a ponto de subsidiar por completo a autuação. Nesse sentido, pontua que apresentou mais contratos do que a fiscalização (quatro), que comprovariam as suas alegações.

Em que pese a fiscalização ter juntado apenas um contrato, não é plausível realizar uma valoração quantitativa das provas acostadas nos autos, de modo a dar mais relevância às provas apresentadas pela Recorrente.

Isto porque, o contrato juntado pela fiscalização representa um dos contratos de corretagem firmados entre a Recorrente e um de seus clientes (incorporadora), o qual resulta, naturalmente, na formação de diversos contratos de compra e venda. Por outro lado, os contratos juntados pela Recorrente se referem a compromissos de compra e venda, ou seja, operações muito mais frequentes que os contratos de corretagem.

Considerando o teor do contrato, não é plausível a Recorrente assegurar à incorporadora que detém corretores aptos a realizar as vendas das unidades imobiliárias e, ao mesmo tempo, defender neste processo que não possui qualquer relação de serviço com os corretores, haja vista que estes atuariam ao lado do comprador.

Além disso, de acordo com alguns dos contratos juntados pela própria Recorrente, firmados entre os compradores e as incorporadoras, há previsão expressa acerca da atuação de agentes de corretagem na intermediação da venda das unidades imobiliárias, tal como numa “corretagem de venda”. Nesse sentido, destaca-se a 13ª Cláusula dos contratos:

“CLÁUSULA 13 – SERVIÇOS DE CORRETAGEM

As partes declaram que a celebração do presente instrumento contou com a exitosa intermediação de agente(s) de corretagem, que prestou(aram) seus serviços a contento, aproximando-as e proporcionando todas as informações necessárias, úteis e importantes acerca das características do imóvel, do presente negócio, de seus efeitos, da forma de atualização das parcelas do preço, inclusive no que diz respeito aos índices de correção monetária, aos juros compensatórios e aos eventuais juros moratórios, esclarecendo as datas de início da incidência de cada um deles, tudo de modo claro.

Concordamos, assim, ser(em) devidas a(s) comissão(s) de corretagem imobiliária, cujo pagamento foi combinado de comum acordo e sem qualquer oposição das partes, sob os efeitos do art. 725 do Código Civil Brasileiro.”

Embora não haja nenhuma vinculação de tais contratos com a Recorrente (pois estes teriam sido gentilmente entregues pelos corretores, constituindo “prova negativa”), é certo que tal previsão contratual está em desacordo com o que alega a Recorrente.

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

Autenticado digitalmente em 15/12/2012 por ANA MARIA BANDEIRA, Assinado digitalmente em 15/12/2012 p

or ANA MARIA BANDEIRA, Assinado digitalmente em 20/12/2012 por NEREU MIGUEL RIBEIRO DOMINGUES, Assin

ado digitalmente em 23/01/2013 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES

Impresso em 15/03/2013 por ANTONIA IRISMAR OLIVEIRA GUIMARAES - VERSO EM BRANCO

Isto porque, mesmo nestes casos, os corretores não estariam atuando ao lado do comprador, mas sim ao lado da corretora/incorporadora, pois havia previsão contratual oponível à incorporadora de que é devida a comissão dos corretores. Assim, o fato de haver um recibo de pagamento assinado pelo corretor e o comprador não altera a relação existente entre o corretor e a corretora/incorporadora.

Se estivéssemos diante de uma “corretagem de compra”, a previsão contratual acerca da comissão de corretagem não deveria estar prevista no contrato firmado com a incorporadora, mas sim em um contrato avulso, onde as partes são apenas o comprador e o corretor.

Ou seja, em que pese os corretores receberem, em tese, suas comissões diretamente dos compradores, verifica-se que os corretores estavam trabalhando ao lado da corretora/incorporadora. Nesse sentido, os corretores trabalhavam nos locais de venda da Recorrente, aguardando os potenciais compradores aparecer para a concretização do negócio.

Destaca-se ainda que a Recorrente tem como objeto social, entre outras, a atividade de corretagem, conforme se verifica na Cláusula 4ª do Contrato Social (fl. 57).

Cabe ressaltar que há uma grande dificuldade neste processo de vincular as operações dos corretores à Recorrente, pois esta não apresentou planilha com a relação dos valores das unidades imobiliárias e empreendimentos vendidos, tampouco a relação de todos os corretores de imóveis que participaram das correspondentes vendas, sob o argumento de que estes não lhe prestavam serviços, conforme exposto no item 5.2 do Relatório Fiscal.

Assim, embora a Recorrente realize a venda de diversos imóveis, não se tem neste processo informações detalhadas acerca destes, e tampouco dos corretores que atuam nos stands de venda da própria empresa.

Ao invés da Recorrente buscar minimizar o contrato juntado pela fiscalização - que bem delimita como se dá a relação da empresa com a incorporadora -, deveria ter juntado aos autos os demais contratos firmados com as incorporadoras (que certamente detém), para buscar o reconhecimento dos fatos apontados em seu recurso.

Não pode a Recorrente, ante à ausência de entrega de documentos, se pautar no fato de que a fiscalização não buscou comprovar efetivamente a ocorrência de fatos geradores da contribuição previdenciária.

Outrossim, ainda que seja possível a existência de corretores autônomos realizando “corretagem de compra”, não é possível invalidar totalmente o lançamento com base nas poucas provas apresentadas (que são inclusive questionáveis), sob pena de estar a Recorrente beneficiando da sua própria torpeza.

Cabe ressaltar que a alegação subjetiva da fiscalização, de que a Recorrente teria cerca de 400 corretores a sua disposição, obtida com base em “conversas reservadas”, não tem o condão de subsidiar o lançamento, mas também não invalida os demais fatos, que levam à conclusão de que os corretores atuam ao lado da Recorrente e não do comprador.

Não obstante, se subjetiva é a alegação de que haveria cerca de “400 corretores” à disposição da Recorrente, mais subjetivas são, *data venia*, as alegações da

Recorrente no sentido de que os corretores não lhe prestam serviços, pois atuariam supostamente junto aos compradores.

Nesse sentido, destaca-se que a Recorrente não apresentou provas contundentes que comprovassem os fatos por ela defendidos.

Destarte, constata-se que a situação fática relacionada à venda dos imóveis da Recorrente se parece mais com a situação “A” (corretagem de venda) do que com a situação “B” (corretagem de compra):



No que tange à situação “A”, independentemente de como se estipulará a forma como se dará o pagamento da comissão ao corretor, é certo que este estará prestando, essencialmente, um serviço à corretora.

Em se tratando da contribuição do contribuinte individual, tal como no presente caso, é dever da empresa efetuar a retenção das contribuições previdenciárias sobre as parcelas devidas aos trabalhadores que lhe prestaram serviços. Veja-se o que dispõe a Lei nº 8.212/91:

“Art. 30 da Lei nº 8.212/91. 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)

I - a empresa é obrigada a:

a) arrecadar as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração;

*b) recolher o produto arrecadado na forma da alínea anterior, a contribuição a que se refere o inciso IV do art. 22, **assim como as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço**, até o dia dois do mês seguinte ao da competência; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).”*

Segue-se a mesma linha em relação à contribuição da empresa (cota patronal). Veja-se:

“Art. 22 da Lei nº 8.212/91. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de: (...)

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços;”

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

Autenticado digitalmente em 15/12/2012 por ANA MARIA BANDEIRA, Assinado digitalmente em 15/12/2012 p

or ANA MARIA BANDEIRA, Assinado digitalmente em 20/12/2012 por NEREU MIGUEL RIBEIRO DOMINGUES, Assin

ado digitalmente em 23/01/2013 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES

Impresso em 15/03/2013 por ANTONIA IRISMAR OLIVEIRA GUIMARAES - VERSO EM BRANCO

Desta forma, sendo os serviços prestados pelos corretores direcionados à Recorrente, não pode esta se escusar de recolher as contribuições previdenciárias pelo simples fato de que os pagamentos teriam sido efetuados pelo comprador diretamente ao corretor.

Superada a questão relativa à prática de fatos geradores das contribuições previdenciárias pela Recorrente, passa-se a analisar como se deu a apuração do montante devido.

De acordo com o Relatório Fiscal, as contribuições previdenciárias exigidas foram arbitradas pelo fato de que a Recorrente não apresentou à fiscalização os documentos necessários à efetiva apuração da base de cálculo do tributo devido.

De fato, a ausência do fornecimento da documentação pertinente pela Recorrente, como já mencionado acima, obrigou a fiscalização a apurar o montante devido com base diretamente na conta contábil de receita nº 30152, levando-se em conta que esta representaria o percentual de 50%, previsto na tabela de honorários extraída do sítio do Conselho Regional de Corretores de Imóveis da 8ª Região – CRECI/DF, incidente sobre o total das comissões destinadas aos corretores e às corretoras de imóveis.

Não é possível vislumbrar qualquer vício ou desproporcionalidade em relação a este procedimento, mormente quando a Recorrente não buscou contestar o montante apurado.

A alegação da Recorrente de que a alteração promovida pela MP nº 448/2008 no art. 33 § 3º, da Lei nº 8.212/91, que substituiu a expressão “*inscrever de ofício a importância que reputarem devida*” pela expressão “*lançar de ofício a importância devida*”, teria o condão de determinar que apenas as importâncias efetivamente devidas poderiam ser lançadas, está equivocado.

Como bem delimitou a i. Relatora, tal alteração foi promovida após os fatos geradores autuados, não podendo ser aplicada neste processo. Também não há que se falar na aplicação da retroatividade benigna, posto que totalmente incabíveis quaisquer das hipóteses previstas no art. 106 do CTN.

De qualquer forma, nos casos de arbitramento, é impossível obter o montante efetivamente devido pela empresa. Tal alteração legislativa, na verdade, só reforça o fato de que o montante arbitrado deve ser apurado levando-se em conta critérios razoáveis e proporcionais, e não qualquer quantia que a autoridade fiscalizadora repute como devida.

Não há, portanto, razão nos argumentos da Recorrente.

Diante do exposto, voto pelo **CONHECIMENTO** do recurso voluntário para **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL** e acompanho a relatora quanto à multa aplicada.

É o voto.

Nereu Miguel Ribeiro Domingues

Declaração de Voto

Júlio Cesar Vieira Gomes

Com o devido respeito, dirirjo do voto da ilustre relatora e da declaração de voto apresentada pelo Conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues. Entendo que o arbitramento realizado pela fiscalização é improcedente. A escrituração contábil do recorrente foi desconsiderada com base em presunções desprovidas de provas. Não foram comprovadas omissões de movimentações patrimoniais, financeiras ou bancárias, embora tivesse a fiscalização à sua disposição todos documentos da recorrente e também a prerrogativa de exame dos seus extratos bancários.

No caso, com base na concepção subjetiva de que seria inadmissível a remuneração dos corretores de imóveis apenas pelos compradores, a fiscalização inferiu que houve omissões de pagamento pelo recorrente da comissão de corretagem. Após o exame das provas trazidas aos autos pela recorrente, constato que o lançamento encontra-se materialmente viciado por ausência de elementos que confirmam uma segurança razoável de que, de fato, teria havido sonegação de contribuições previdenciárias.

Do lançamento

Transcrevemos abaixo todos os trechos do relatório fiscal que justificaram a desconsideração da escrituração contábil para, logo a seguir, examinarmos todos os pontos que nos levaram à conclusão pela improcedência do lançamento. Destacamos em negrito essas passagens mais relevantes:

5.1 Constituem fatos geradores dos créditos constituídos através do lançamento arbitrado as remunerações apuradas por aferição indireta (nas competências 02/08 e 03/08), considerando os valores das receitas obtidas pela empresa com a venda de imóveis como os valores das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados contribuintes individuais. Tal procedimento se justifica, no caso da venda de imóveis, devido a não apresentação da documentação própria e o não esclarecimento satisfatório por parte da empresa de como foram obtidas as receitas lançadas na conta Serviços Prestados (código 30152), portanto, o contribuinte deixou de informar de forma individualizada as respectivas despesas com mão-de-obra necessária para obtenção de tais receitas. Mais detalhes sobre tais informações se encontram no levantamento SP a seguir, assim como, no documento Discriminativo do Débito, DD, em anexo a este Auto;

5.2 O procedimento da aferição indireta da base de cálculo considerada para os corretores de imóveis se materializa principalmente pelo fato da empresa deixar de apresentar alguns documentos importantes tais como: as planilhas com a relação dos valores de cada unidade de imóvel vendida por empreendimento, por competência e os correspondentes comprovantes de comissões recebidas e/ou pagas aos corretores, assim como, também deixou de apresentar uma planilha com a relação discriminada de todos os corretores de imóveis a seu serviço (nome, CPF, NIT/PIS, remuneração por competência e por empreendimento, registro no CRECI e período trabalhado). Tais documentos são de suma importância,

tendo em vista que a fiscalização comprovou a presença de um número expressivo de corretores em diversos stands da empresa LPS espalhados em diversos pontos do Distrito Federal, bem como, em conversa reservada com alguns corretores foi informado de que cerca de 400 profissionais prestam serviços a esta empresa, portanto, é inconcebível admitir que uma empresa líder na comercialização de imóveis (principalmente na planta) no Distrito Federal aufera um valor expressivo de receita com esta atividade (conta contábil cód. 30152) sem a participação do profissional corretor de imóvel, que tem sua profissão regulamentada pela Lei Federal nº 6.530/78. Apesar de ocorrer na prática, também não é aceitável a tese apresentada pela empresa de que é o cliente quem paga diretamente ao profissional corretor, porque dificilmente um consumidor consciente (como no caso de Brasília), e pelo valor elevado das transações neste tipo de negócio, realizaria um contrato de compra e venda sem a garantia ou participação de uma empresa sólida no mercado. Tanto é verdade que toda esta operação comercial é feita nos stands de venda da empresa e/ou sob sua supervisão, conforme atestam documentos em anexo;

...

5.5 Considerando tudo o exposto acima e principalmente o previsto na tabela de honorários dos corretores de imóveis de que a sua participação é de 50% na comissão, portanto, equivalente ao valor da receita de venda de imóveis recebido pela empresa, logo, a fiscalização considerou como remuneração devida a estes profissionais, que certamente contribuíram para a obtenção desta receita, os mesmos valores lançados na conta código 30152. Esta afirmativa da participação obrigatória dos corretores na intermediação da venda de imóveis entre o vendedor e o comprador tem sustentação no artigo 3º da Lei nº 6. 530/78, que diz:

Art.3º - Compete ao Corretor de Imóveis exercer a intermediação na compra, venda, permuta e locação de imóveis, podendo, ainda, opinar quanto à comercialização imobiliária. (grifamos)

...

15.1 quanto a venda de imóveis de terceiros, com a não apresentação ou apresentação deficiente de alguns documentos solicitados para o período em análise através dos termos próprios (TIPF e TIF), a fiscalização considerou como remunerações devidas aos profissionais corretores/consultores imobiliários os mesmos valores das receitas obtidas pela LPS Brasília como comissões de venda lançadas na conta código 30152. Para tanto, foram considerados como parâmetros, por amostragem, os seguintes documentos em anexo, referentes as várias etapas inerentes ao processo de compra e venda de imóveis: contrato de prestação de serviços de corretagem imobiliária e outras avenças firmado com a construtora JC Gontijo SA;

proposta de compra com recibo de sinal do imóvel

Residencial José Maria Ribeiro, ficha cadastral, declaração de vendas parceladas, contrato de promessa de compra e venda de unidade imobiliária da construtora RV Ltda, recibo de pagamento ao corretor feito pelo “comprador” e notas fiscais (NF) de serviço emitidas pela LPS Brasília (n°s 185 e 290) com o destaque da respectiva comissão de venda das unidades 89 e 1802 de cada empreendimento imobiliário em questão;

...

15.2 notam-se, com base na documentação acima citada referente a venda de imóveis de terceiros, os seguintes fatos:

- no contrato de prestação de serviços de corretagem imobiliária e outras avenças firmado com a construtora JC Gontijo S/A nas cláusulas: II (Execução das vendas), III (Obrigações da contratante), IV (Obrigações da contratada), V (Comissão) e VII (Declarações e Garantias), em regra geral, estão previstos as condições e os critérios para a comercialização de cada unidade do imóvel, as obrigações da contratante (no caso JC Gontijo), as obrigações da contratada (LPS Brasília, vulgo Lopes/Royal), a forma e as condições para o pagamento das comissões pelos serviços prestados, assim como, os termos de garantias firmados entre as partes. Merecem destaques, entre outros, os previstos no item 4.1, alíneas “b” e “f” da cláusula IV deste contrato, onde a contratada se obriga respectivamente: a utilizar, na prestação dos serviços ora contratados, corretores devidamente habilitados, competentes e em número suficiente para a perfeita execução de tais serviços e a se responsabilizar por todos os atos praticados por todo e qualquer corretor e demais funcionários da contratada. Chamam a atenção os itens 5.1 a 5.7 que disciplinam desde o valor da comissão e as regras para o seu pagamento até a informação de que no valor da comissão estão incluídos todos os tributos e contribuições incidentes sobre os serviços contratados e que a contratada, ao receber a comissão, deverá emitir o pertinente recibo e/ou nota fiscal. Também está previsto no item 7.1 que as partes integrantes deste contrato ficam responsáveis pelo recolhimento dos encargos trabalhistas e previdenciários de seu pessoal, isto é, de seus empregados ou prestadores de serviços pessoas físicas.

- além do previsto no contrato supracitado, também é de fundamental importância as informações expressas nos documentos proposta de compra com recibo de sinal e declaração – vendas parceladas (ambos com timbre da Lopes/Royal), demonstrando que é obrigatória a presença da LPS Brasília no processo de venda de cada unidade imobiliária, com a participação efetiva do profissional corretor de imóvel a seu serviço, logo, sob sua responsabilidade. Contudo, mesmo diante de suas obrigações contratuais e legais, a empresa persiste na prática de permitir ou talvez até estimular o pagamento das comissões devidas aos corretores feito diretamente pelos compradores em cada transação imobiliária concluída.

- a nosso ver, tal prática contraria o previsto nas cláusulas dos contratos em epígrafe e também as normas previdenciárias e trabalhistas, em função do corretor/consultor imobiliário não

agir de forma independente, sempre utilizando toda estrutura física, logística, material e orientação/supervisão da LPS Brasília, o que de fato foi comprovado pela autoridade fiscal em visita a diversos estandes de vendas da empresa LPS no Distrito Federal, inclusive com os corretores de imóveis cumprindo plantões até nos finais de semana;

• apesar de apresentar poucos comprovantes, verifica-se que a comissão paga ao corretor (recibo em anexo) se aproxima do valor da comissão de venda recebida pela empresa Lopes/Royal através da NF de serviço nº 290, portanto, o critério de aferição utilizado é razoável e justificável (comissões devidas aos corretores = comissões de venda recebidas pelo contribuinte), corroborando portanto com a divisão da comissão entre corretor e/ou empresa imobiliária que é de 50% para cada um, de acordo com o previsto na Tabela de honorários dos corretores aprovada na Assembléia Geral Extraordinária, AGE, do Sindimóveis/DF, em 22/11/96 e homologada pelo CRECI 8ª Região/DF, na XIX Sessão Plenária, realizada em 23/11/96;

15.3 ante as exposições acima, entende-se que a obrigação de remunerar os segurados corretores de imóveis é da LPS Brasília – Consultoria de Imóveis Ltda (Lopes/Royal) e para tanto a empresa deveria ter lançadas em folhas de pagamento, declaradas em GFIP e registradas na contabilidade em conta própria tais remunerações, o que na prática não aconteceram.

Passando ao exame das razões que sustentaram o lançamento, seguindo a ordem das transcrições acima, temos que:

a) Embora a fiscalização tenha examinado toda a documentação da empresa desde 01/2003, somente teria encontrado as supostas irregularidades nos meses de 02/2008 e 03/2008;

b) Os documentos que não teriam sido apresentados e, portanto, justificaram o arbitramento foram planilhas encomendadas pela fiscalização onde, dentre outras informações, deveriam ser indicadas as supostas comissões pagas pela recorrente e os recibos de pagamento dessas comissões; tudo mais que consta no Termo de Intimação para a Apresentação de Documentos teria sido disponibilizado à fiscalização (mais de 30 grupos de documentos, dentre os quais os registros contábeis e financeiros). Ora, a recorrente disponibilizou todos os registros obrigatórios de arquivamento e exibição para os órgãos competentes. O que desejava a fiscalização é que a recorrente confessasse uma suposta sonegação com base na presunção de que pagava parte das comissões. E, como não o fez, presumiu que a escrituração contábil não registrava todas as comissões pagas aos corretores, a desconsiderou e arbitrou as contribuições previdenciárias.

Quando a legislação tributária confere a prerrogativa do lançamento por arbitramento prevê duas hipóteses: a recusa ou sonegação de documentos ou informações e a constatação de sonegação por omissão de remunerações. O que foi esse o caso. A recorrente informou que não pagava comissões aos corretores e comprovou através de documentos que os compradores de imóveis remuneravam esses profissionais. Também não houve qualquer constatação comprovada de remunerações omitidas, apenas presunções:

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

Autenticado digitalmente em 15/12/2012 por ANA MARIA BANDEIRA, Assinado digitalmente em 15/12/2012 por ANA MARIA BANDEIRA, Assinado digitalmente em 20/12/2012 por NEREU MIGUEL RIBEIRO DOMINGUES, Assinado digitalmente em 23/01/2013 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES

Impresso em 15/03/2013 por ANTONIA IRISMAR OLIVEIRA GUIMARAES - VERSO EM BRANCO

Art 33

§3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal – DRF (Secretaria da Receita Federal do Brasil, RFB, conforme art. 1º da Lei 11.457, de 16/03/07) podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

§6º Se no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário. (Grifamos)

Para a defesa do interesse público, a fiscalização exerce com prerrogativas o poder de polícia tributária. Possui o dever funcional de realizar todas as verificações necessárias para a constatação confiável da ocorrência dos fatos geradores de tributos¹, o que inclui o dever de comprová-los. Quando por quaisquer razões se restringe às presunções viola o dever de bom exercício da função pública. As prerrogativas não se confundem com privilégios; portanto, não são disponíveis ao agente público a escolha de exercê-las ou não.

Em um Estado de direito, as presunções não são suficientes como comprovação da ocorrência dos fatos geradores ou de quaisquer outros com efeitos jurídicos. É apenas um ponto de partida para as necessárias investigações. Ao se utilizar de uma presunção, a prova do fato indiciário deve ser realizada de forma direta, ou seja, através de elementos cuja existência seja segura. A dupla presunção nunca conduzirá a uma razoável certeza da ocorrência do fato e seus efeitos jurídicos.² No caso, a fiscalização presumiu o pagamento de remunerações aos corretores, através da presunção de que a escrituração contábil era irregular por não registrá-las. Como se vê é uma dupla presunção-circular. A omissão de remuneração é ao mesmo tempo o motivo para a desconsideração da escrituração contábil como também a consequência jurídica, o fato gerador do tributo. Não bastasse a invalidade da dupla presunção, ainda fora desconsiderada a produção de contra-prova pela recorrente de que as comissões foram pagas pelos compradores. Foram juntados recibos e termo de ajustamento de conduta comprovando ser essa uma prática de mercado. Esse ponto será abordado mais para frente.

c) Em momento algum a recorrente sustentou que não teria participado das negociações. Ao contrário, existem custos com divulgação dos lançamentos imobiliários e imóveis disponíveis bem como com a manutenção de stands de venda. O que defende a recorrente é que as responsabilidades junto ao cliente e os custos correspondentes são dos corretores. Não há sequer indicação nos autos de que os corretores se utilizariam das instalações administrativas do recorrente. Os stands são instalações provisórias com finalidade única de apresentação das unidades imobiliárias e a negociação da venda. Muitas delas são tendas montadas com alumínio e lona. É forçoso sustentar que haveria uma estrutura completa a disposição dos corretores: “em função do corretor/consultor imobiliário não agir de forma

¹ ROCHA, Sérgio André. Processo Administrativo Fiscal - Controle Administrativo do Lançamento Tributário. 3ª edição. Rio de Janeiro: Lumen Juris Editora, 2009. p. 167.

² NEDER, Marcos Vinícius e LOPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Autocomentado, 3ª edição: São Paulo: Dialética, 2010, p. 218. Assinado digitalmente em 15/12/2012 p

or ANA MARIA BANDEIRA, Assinado digitalmente em 20/12/2012 por NEREU MIGUEL RIBEIRO DOMINGUES, Assin

ado digitalmente em 23/01/2013 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES

Impresso em 15/03/2013 por ANTONIA IRISMAR OLIVEIRA GUIMARAES - VERSO EM BRANCO

independente, sempre utilizando toda estrutura física, logística, material e orientação/supervisão da LPS Brasília”.

d) É curioso que a fiscalização reconhece ser uma prática no mercado o pagamento da comissão de compra diretamente ao corretor, mas ainda assim entende ser um fato inadmissível: *“porque dificilmente um consumidor consciente (como no caso de Brasília), e pelo valor elevado das transações neste tipo de negócio, realizaria um contrato de compra e venda sem a garantia ou participação de uma empresa sólida no mercado”.*

Importante prova trazida aos autos de que as comissões de compra eram pagas pelos compradores, como sustenta a recorrente, é que foi firmado termo de ajustamento de conduta com outras empresas do ramo em São Paulo para se corrigir a suposta prática abusiva pela falta de transparência nas compra e venda de que os consumidores seriam obrigados ao pagamento de comissões aos corretores. Consta na Ação Civil Pública nº 583.00.2011.170051-9 – 15º Vara Cível do Foro Central Cível da Comarca de São Paulo que:

1. Cuida-se de Ação Civil Pública ajuizada pelo MP deste Estado contra a (.....), com sede no Estado de Minas Gerais, fundada em Inquérito Civil instaurado e presidido pela Promotoria de Justiça do Consumidor da Capital, que concluiu ser a ré fornecedora de produtos e serviços, atuando no ramo de construção de edifícios para comercialização no mercado imobiliário de consumo, mas não vem cumprindo com os ditames protetivos da relação consumerista quando da venda das unidades do imóvel, pela prática comercial adotada de forma abusiva, via estande de vendas, com omissão de informação determinante e falta de previsão contratual, o consumidor paga duas vezes por um serviço de corretagem que não procurou, não escolheu e não sabe que está utilizando, em benefício da ré, que assim, colhe vantagem em prejuízo do consumidor.

e) Embora tenha os desconsiderado, a fiscalização afirma que os valores pagos pelos compradores aos corretores se aproximam da comissão de venda paga pela incorporadora ao recorrente, ou seja, reconhece que existem duas comissões: a de venda que constitui receita da recorrente, empresa imobiliária, paga pelas incorporadoras de imóveis e a de compra, paga aos corretores pelos compradores. A partir dessa constatação arbitrou a comissão dos corretores pelo mesmo valor da comissão de venda. Estranha-se que, no entanto, afirme que tal fato seja inadmissível mas ao mesmo tempo o admita como verdadeiro. De fato, as comissões pagas aos corretores pelos compradores são expressivas. Examinados os recibos e notas fiscais, as comissões somam mais de 5% do valor de imóvel, sendo a de compra em torno de 1,5%. Isto significa que um corretor recebe do comprador do imóvel, considerando como exemplo um imóvel de R\$ 500.000,00, o valor de R\$ 7.500,00. Nada mal para uma única venda.

Quanto à base de cálculo arbitrada, os excessos não foram diferentes. Presumiu a fiscalização que toda a receita pela venda de imóveis, devidamente escriturada contabilmente, pertence somente ao recorrente e que as comissões dos corretores, supostamente omitidas da escrituração contábil, corresponderiam a esse mesmo valor, pois o Conselho Regional de Corretores de Imóveis da 8ª Região (CRECI – DF) prevê a divisão igual da comissão. De acordo com esse critério, os corretores seriam melhor remunerados que a empresa imobiliária, pois a comissão paga pelos compradores foram ignoradas no cálculo.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/04/2001

Autenticado digitalmente em 15/12/2012 por ANA MARIA BANDEIRA, Assinado digitalmente em 15/12/2012 por ANA MARIA BANDEIRA, Assinado digitalmente em 20/12/2012 por NEREU MIGUEL RIBEIRO DOMINGUES, Assinado digitalmente em 23/01/2013 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES

Impresso em 15/03/2013 por ANTONIA IRISMAR OLIVEIRA GUIMARAES - VERSO EM BRANCO

Assim, seja pela precariedade dos fundamentos que o suportam ou pelas contra-provas trazidas aos autos pela recorrente, concluo que o lançamento contém vício material insanável.

Vício material

Quanto à natureza do vício insanável, no Código Tributário Nacional há regra expressa de decadência quando da reconstituição de lançamento declarado nulo por vício formal. Daí a relevância e finalidade da qualificação dos vícios que sejam identificados nos processos administrativos fiscais:

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

...

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.

Ou seja, somente reinicia o prazo decadencial quando a anulação do lançamento anterior decorreu da existência de vício **formal**; do que me leva a crer que não há reinício do prazo quando a anulação se dá por outras causas, pois a regra geral é a ininterrupção, conforme artigo 207 do Código Civil. Portanto, para a finalidade deste trabalho, é mais razoável que se identifique o conceito de vício formal, e assim por exclusão se reconhecer que a regra especial trazida pelo CTN não alcança os demais casos, do que procurar dissecá-los, um por um, ou mesmo conceituar o que se entenda por vício material.

Código Civil:

Art. 207. Salvo disposição legal em contrário, não se aplicam à decadência as normas que impedem, suspendem ou interrompem a prescrição.

Ainda que o Código Civil estabeleça efeitos para os vícios formais dos negócios jurídicos, artigo 166, quando se tratam de atos administrativos, como o lançamento tributário por exemplo, é no Direito Administrativo que encontramos as regras especiais de validade dos atos praticados pela Administração Pública: competência, motivo, conteúdo, forma e finalidade. É formal o vício que contamina o ato administrativo em seu elemento “forma”; por toda a doutrina, cito a Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro.³ Segundo seu magistério, o elemento “forma” comporta duas concepções: uma restrita, que considera forma como a exteriorização do ato administrativo (por exemplo: auto-de-infração) e outra ampla, que inclui todas as demais formalidades (por exemplo: precedido de MPF, ciência obrigatória do sujeito passivo, oportunidade de impugnação no prazo legal etc), isto é, esta última confunde-se com o conceito de procedimento, prática de atos consecutivos visando a consecução de determinado resultado final.

³DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*, São Paulo: Editora Atlas, 11ª edição, páginas 187 a 192; do digitalmente em 15/12/2012 por ANA MARIA BANDEIRA, Assinado digitalmente em 15/12/2012 por ANA MARIA BANDEIRA, Assinado digitalmente em 20/12/2012 por NEREU MIGUEL RIBEIRO DOMINGUES, Assinado digitalmente em 23/01/2013 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 15/03/2013 por ANTONIA IRISMAR OLIVEIRA GUIMARAES - VERSO EM BRANCO

Portanto, qualquer que seja a concepção, “forma” não se confunde com o “conteúdo” material ou objeto. É um requisito de validade através do qual o ato administrativo, praticado porque o motivo que o deflagra ocorreu, é exteriorizado para a realização da finalidade determinada pela lei. E quando se diz “exteriorização” devemos concebê-la como a materialização de um ato de vontade através de determinado instrumento. Daí temos que conteúdo e forma não se confundem: um mesmo conteúdo pode ser veiculado através de vários instrumentos, mas somente será válido nas relações jurídicas entre a Administração Pública e os administrados aquele prescrito em lei. Sem se estender muito, nas relações de direito público a forma confere segurança ao administrado contra investidas arbitrárias da Administração. Os efeitos dos atos administrativos impositivos ou de império são quase sempre gravosos para os administrados, daí a exigência legal de formalidades ou ritos.

No caso do ato administrativo de lançamento, o auto-de-infração com todos os seus relatórios e elementos extrínsecos é o instrumento de constituição do crédito tributário. E a sua lavratura se dá em razão da ocorrência do fato descrito pela regra-matriz como gerador de obrigação tributária. Esse fato gerador, pertencente ao mundo fenomênico, constitui, mais do que sua validade, o núcleo de existência do lançamento. Quando a descrição do fato não é suficiente para a certeza de sua ocorrência, carente que é de algum elemento material necessário para gerar obrigação tributária, o lançamento se encontra viciado por ser o crédito dele decorrente duvidoso. É o que a jurisprudência deste Conselho denomina de **vício material**:

“[...]RECURSO EX OFFICIO – NULIDADE DO LANÇAMENTO – VÍCIO FORMAL. A verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN, são elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto. O levantamento e observância desses elementos básicos antecedem e são preparatórios à sua formalização, a qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura do auto de infração, seguida da notificação ao sujeito passivo, quando, aí sim, deverão estar presentes os seus requisitos formais, extrínsecos, como, por exemplo, a assinatura do autuante, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula; a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.[...]” (7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Recurso nº 129.310, Sessão de 09/07/2002) Por sua vez, o vício material do lançamento ocorre quando a autoridade lançadora não demonstra/descreve de forma clara e precisa os fatos/motivos que a levaram a lavrar a notificação fiscal e/ou auto de infração. Diz respeito ao conteúdo do ato administrativo, pressupostos intrínsecos do lançamento.

E ainda se procurou ao longo do tempo um critério objetivo para o que venha a ser vício material. Daí, conforme recente acórdão, restará configurado o vício quando há equívocos na construção do lançamento, artigo 142 do CTN:

O vício material ocorre quando o auto de infração não preenche aos requisitos constantes do art. 142 do Código Tributário

Nacional, havendo equívoco na construção do lançamento quanto à verificação das condições legais para a exigência do tributo ou contribuição do crédito tributário, enquanto que o vício formal ocorre quando o lançamento contiver omissão ou inobservância de formalidades essenciais, de normas que regem o procedimento da lavratura do auto, ou seja, da maneira de sua realização... (Acórdão nº 192-00.015 IRPF, de 14/10/2008 da Segunda Turma Especial do Primeiro Conselho de Contribuintes)

Abstraindo-se da denominação que se possa atribuir à falta de descrição clara e precisa dos fatos geradores, o que não parece razoável é agrupar sob uma mesma denominação, vício formal, situações completamente distintas: dúvida quanto à própria ocorrência do fato gerador (*vício material*) junto com equívocos e omissões na qualificação do autuado, do dispositivo legal, da data e horário da lavratura, apenas para citar alguns, que embora possam dificultar a defesa não prejudicam a certeza de que o fato gerador ocorreu (*vício formal*). Nesse sentido:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NULIDADE - VÍCIO FORMAL - LANÇAMENTO FISCAL COM ALEGADO ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO – INEXISTÊNCIA – Os vícios formais são aqueles que não interferem no litígio propriamente dito, ou seja, correspondem a elementos cuja ausência não impede a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas. Circunscrevem-se a exigências legais para garantia da integridade do lançamento como ato de ofício, mas não pertencem ao seu conteúdo material. O suposto erro na identificação do sujeito passivo caracteriza vício substancial, uma nulidade absoluta, não permitindo a contagem do prazo especial para decadência previsto no art. 173, II, do CTN. (Acórdão nº 108-08.174 IRPJ, de 23/02/2005 da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes).

Ambos, desde que comprovado o prejuízo à defesa, implicam nulidade do lançamento, mas é justamente essa diferença acima que justifica a possibilidade de lançamento substitutivo apenas quando o vício é formal. O rigor da forma como requisito de validade gera um cem número de lançamentos anulados. Em função desse prejuízo para o interesse público é que se inseriu no Código Tributário a regra de interrupção da decadência para a realização de lançamento substitutivo do anterior, **anulado por simples vício na formalização**.

De fato, forma não pode ter a mesma relevância da matéria que dela se utiliza como veículo. Ainda que anulado o ato por vício formal, pode-se assegurar que o fato gerador da obrigação existiu e continua existindo, diferentemente da nulidade por vício material. Caso não houvesse a interrupção da decadência, o Estado estaria impedido de refazer o ato através da forma válida. Não se duvida da forma como instrumento de proteção do particular, mas nem por isso ela se situa no mesmo plano de relevância do conteúdo. Temos aí um conflito: segurança jurídica x interesse público. O primeiro inspira o rigor formal do ato administrativo, um de seus requisitos de validade; o segundo, defende a atividade estatal de obtenção de recursos para financiamento das realizações públicas.

No presente caso, o vício está na própria verificação e demonstração da ocorrência do fato gerador da obrigação, o que pertence ao núcleo material da autuação.

DF CARF MF

Fl. 523

Processo nº 10166.720564/2010-11
Acórdão nº 2402-003.188

S2-C4T2
Fl. 506

Em razão do exposto, voto pelo provimento parcial ao recurso voluntário para exclusão, por vício material, dos levantamentos correspondentes ao arbitramento de contribuições previdenciárias incidentes sobre a presunção de pagamento de comissões aos corretores de imóveis.

É como voto.

Julio Cesar Vieira Gomes



Tema: ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. REMESSAS AO EXTERIOR
Conselheiro (a): Elias Sampaio Freire



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

Processo n° 10580.010888/2006-62
Recurso n° 158.787 Especial do Contribuinte
Acórdão n° **9202-002.455 – 2ª Turma**
Sessão de 08 de novembro de 2012
Matéria ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO
Recorrente ANGELA MARIA REIS CAVALCANTE FREITAS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2002

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. REMESSAS DE RECURSOS PARA O EXTERIOR.

Ao contrário do que alega a recorrente, documento em que ela, juntamente com seu cônjuge, constam como ordenantes de remessa ao exterior, não podem ser considerados como meros indícios e sim devem ser considerados como prova cabal da sujeição passiva.

Com efeito, as provas contidas nos autos demonstram a participação da Recorrente na operação de remessa de dólar ao exterior, realizando significativa movimentação financeira, quando comparada aos rendimentos declarados, à margem do sistema financeiro nacional e sem a devida menção na declaração de imposto de renda.

São tributáveis os valores relativos ao acréscimo patrimonial, quando não justificados pelos rendimentos tributáveis, isentos ou não-tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.

O fisco se desincumbiu do ônus de tornar evidente o fato constitutivo do seu direito, ou seja, demonstrar o excesso de gastos sobre a origem de recursos. E isto está perfeitamente evidenciado nos autos.

Compete ao contribuinte comprovar, mediante a apresentação de documentos hábeis e idôneos, que tais dispêndios foram suportados por rendimentos tributáveis, isentos ou tributados exclusivamente na fonte, visto que é dele, e não do Fisco, o dever de provar a origem dos rendimentos.

Devem ser considerados como aplicações de recursos no demonstrativo de análise da evolução patrimonial os valores relativos as remessas de recursos para o exterior.

Recurso especial negado.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/09/2001

Autenticado digitalmente em 20/11/2012 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 04/12/2

012 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 23/11/2012 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES

DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 26/11/2012 por ELIAS SAMPAIO FREIRE

Impresso em 04/12/2012 por AFONSO ANTONIO DA SILVA

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (Relator), Gonçalo Bonet Allage, Manoel Coelho Arruda Junior e Gustavo Lian Haddad. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Elias Sampaio Freire.

(Assinado digitalmente)

Henrique Pinheiro Torres – Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira – Relator

(Assinado digitalmente)

Elias Sampaio Freire – Redator Designado

EDITADO EM: 12/11/2012

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Presidente em exercício), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Gonçalo Bonet Allage, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Maria Helena Cotta Cardozo, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

efeito pelas demais Câmaras dos Conselhos de Contribuintes/CARF a respeito da mesma matéria, conforme se extrai do Acórdão nº 2802-00.193, impondo seja conhecido o recurso especial da recorrente, uma vez comprovada a divergência arguida.

Em defesa de sua pretensão, explicita que o cônjuge da recorrente, igualmente, fora objeto de ação fiscal, culminando com a lavratura de Auto de Infração com base nos mesmos fatos e motivos, objeto do processo nº 10580.010887/2006-18, onde fora exarado o Acórdão nº 2802-00.193, ora adotado como paradigma.

Sustenta que o decisório paradigma diverge do entendimento consubstanciado no Acórdão guerreado, uma vez que, a partir de mesma situação fática e conjunto probatório idêntico, rechaça a legitimidade passiva do contribuinte, transferindo ao Fisco o dever de comprovação da titularidade dos recursos remetidos ao exterior, ao contrário do que restou assentado pela Turma recorrida, a qual transferiu a recorrente o ônus de provar que não efetuou as remessas para o exterior.

Acrescenta que sua pretensão encontra-se escorada na *mais abalizada doutrina* e jurisprudência deste Colegiado, no sentido de que *meros indícios não são elementos suficientes para configurar o requisito da certeza que reclama todo e qualquer lançamento tributário*, na linha do decidido no Acórdão paradigma.

Inferre que caberia à fiscalização *produzir outros indícios que, reunidos e coordenados em processo lógico, convergissem para a conclusão de que a contribuinte Recorrente e seu cônjuge são os titulares dos recursos remetidos ao exterior e, assim, lavrar o auto de infração, ou, concluindo pela inexistência de qualquer outro indicio ou prova de titularidade dos recursos, se abster de efetuar a autuação do contribuinte, o que não foi feito.*

Aduz que, tendo a contribuinte afirmado não ser titular dos recursos remetidos ao exterior, deveria ter se desincumbido do seu ônus probatório objetivando desconstituir a presunção de omissão de rendimentos, e não simplesmente apresentar meras alegações/indícios, escorado em um simples documentos.

Relativamente às despesas médicas suportadas pela contribuinte, opõe-se ao julgado em vergasta alegando que a autoridade lançadora *deixou de levar em consideração a vigência da sociedade conjugal em regime de comunhão de bens entre a Recorrente e seu cônjuge*, procedendo as respectivas glosas das despesas médicas e de instrução das filhas do casal, que figuram como dependentes do cônjuge e não da recorrente.

Transcreve ementas dos Acórdãos nºs 104-18.649, 104-19.062 e 104-17.358, ora adotados como paradigmas, concluindo que a jurisprudência deste Conselho caminha no sentido de que *a não indicação das filhas da recorrente como dependentes em campo próprio não pode impedir o aproveitamento das despesas médicas e com instrução das filhas, ainda mais quando se comprova a dependência econômica e que seu marido não deduziu na DIRPF dele.*

Por fim, requer o conhecimento e provimento do Recurso Especial, impondo a reforma do *decisum* ora atacado, nos termos encimados.

Submetido a exame de admissibilidade, o ilustre Presidente da 1ª Câmara da 2ª SJ do CARF, entendeu por bem admitir em parte o Recurso Especial da Contribuinte, somente em relação ao acréscimo patrimonial a descoberto, sob o argumento de que a recorrente logrou comprovar que o Acórdão recorrido divergiu do entendimento consubstanciado no paradigma, Acórdão nº 2802-00.193, conforme Despacho nº 2100-

0359/2010, às fls. 487/489, ratificado pelo Despacho nº 2100-0359R/2010, de fl. 490, da lavra do Presidente da CSRF, em face de reexame necessário.

Instada a se manifestar a propósito do Recurso Especial da Contribuinte, a Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões, às fls. 492/502, corroborando os fundamentos de fato e de direito do Acórdão recorrido, em defesa de sua manutenção.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade, sendo tempestivo e acatada pelo ilustre Presidente da 1ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF a divergência suscitada, **exclusivamente em relação ao Acréscimo Patrimonial a Descoberto**, conhecimento do Recurso Especial da Contribuinte e passo à análise das razões recursais.

Conforme se depreende do exame dos elementos que instruem o processo, a contribuinte fora atuada, com arrimo nos artigos 1º a 3º, e §§, da Lei nº 7.713/1988, dentre outros, os quais contemplam a presunção de omissão de rendimentos caracterizada por acréscimo patrimonial a descoberto, impondo a confrontação, mensalmente, das mutações patrimoniais com os rendimentos auferidos para se apurar a evolução do patrimônio do contribuinte.

Com mais especificidade, relata a autoridade lançadora no Termo de Verificação Fiscal, às fls. 10/18, que a contribuinte fora intimada a informar *origem dos valores transferidos para a conta BHSC AGENT FOR MIDLER CORP. SA no. 530.765.055, mantida pela empresa Beacon Hill Service Corporation, sediada em Nova York, EUA, em 11 de junho de 2002, por meio da TRN 0289809162FF e creditados na conta YORK NY 10022-3703 em nome de 226 E 54TH STREET SUIT 701 NEW YORK NY 10022-3703, no valor de US\$ 50.000,00 (cinquenta mil dólares americanos), descrita de forma detalhada no documento denominado "Operações de Representação Fiscal no. 516/05", em anexo.*

Esclarece que, *as informações acima foram extraídas dos arquivos enviados pela Promotoria do Distrito de Nova York (District Attorney's of the County of New York) em atendimento à quebra de sigilo bancário autorizada pelo juízo da 2a. Vara Criminal Federal em Curitiba/PR. Estes arquivos foram periciados e autenticados pelo Instituto Nacional de Criminalística do Departamento de Polícia Federal por meio do Laudo 1033/04, tendo sido consideradas verdadeiras e representativas das operações nele descritas. Estes dados foram transferidos, posteriormente, para a Secretaria da Receita Federal por decisão do Juízo competente.*

Com base na Representação Fiscal nº 527/05, às fls. 25/26, e Laudo de Exame Econômico Financeiro nº 1032/04, às fls. 27/40, do Instituto Nacional de Criminalística, restou demonstrada a consolidação da movimentação financeira de todas as contas e sub-contas administradas pela "Beacon Hill", de onde se extraiu uma ordem de pagamentos realizada pela atuada e seu cônjuge, ou em seu nome, na importância de US\$ 50.000,00.

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

Autenticado digitalmente em 20/11/2012 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 04/12/2012

012 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 23/11/2012 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES

DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 26/11/2012 por ELIAS SAMPAIO FREIRE

Impresso em 04/12/2012 por AFONSO ANTONIO DA SILVA

Assim, não tendo a contribuinte justificado a natureza e origem dos recursos financeiros constantes da ordem de pagamento realizada em seu nome, a partir da confrontação com os valores declarados na DIPRF a título rendimentos tributáveis, isentos, não tributáveis ou de tributação exclusiva, o fiscal autuante caracterizou como omissão de rendimentos, constatada a partir da variação patrimonial a descoberto, com base em excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados/comprovados, aplicando multa de ofício qualificada em face do intuito doloso.

Por sua vez, ao analisar o caso, a Câmara recorrida achou por bem manter a pretensão fiscal, por entender que os documentos de fls. 170 e seguintes e Laudo de Exame Econômico Financeiro de Peritos Criminais Federais, às fls. 27/34, demonstram que a recorrente e seu cônjuge foram ordenantes de uma remessa ao exterior, no valor de US\$ 50.000,00, consoante documento de fl. 26, não se apresentando referidas provas como meros indícios.

Inconformada, a contribuinte interpôs Recurso Especial suscitando o simples fato de constar o seu nome e do marido como “ordenantes” da transferência bancária, por si só, não seria capaz de comprovar a titularidade daquele valor, de maneira a ensejar a tributação procedida, mormente quando não houve por parte da fiscalização um aprofundamento nos fatos, com o fito de comprovar que os recursos movimentados na conta fiscalizada teriam sido transferidos efetivamente por sua ordem, uma vez inexistir qualquer documento que a vincule, indubitavelmente, àquelas operações, razão pela qual não há elementos suficientes para se afirmar com certeza que tais recursos são, de fato, da contribuinte.

A fazer prevalecer seu entendimento, explicita que o cônjuge da recorrente, igualmente, fora objeto de ação fiscal, culminando com a lavratura de Auto de Infração com base nos mesmos fatos e motivos, objeto do processo nº 10580.010887/2006-18, onde fora exarado o Acórdão nº 2802-00.193, ora adotado como paradigma.

Sustenta que o decisório paradigma diverge do entendimento consubstanciado no Acórdão guerreado, uma vez que, a partir de mesma situação fática e conjunto probatório idêntico, rechaça a legitimidade passiva do contribuinte, transferindo ao Fisco o dever de comprovação da titularidade dos recursos remetidos ao exterior, ao contrário do que restou assentado pela Turma recorrida, a qual transferiu à recorrente o ônus de provar que não efetuou as remessas para o exterior.

Infero que caberia à fiscalização produzir outros indícios que, reunidos e coordenados em processo lógico, convergissem para a conclusão de que a contribuinte Recorrente e seu cônjuge são os titulares dos recursos remetidos ao exterior e, assim, lavrar o auto de infração, ou, concluindo pela inexistência de qualquer outro indicio ou prova de titularidade dos recursos, se abster de efetuar a autuação do contribuinte, o que não foi feito.

Aduz que, tendo a contribuinte afirmado não ser titular dos recursos remetidos ao exterior, deveria ter se desincumbido do seu ônus probatório objetivando desconstituir a presunção de omissão de rendimentos, e não simplesmente apresentar meras alegações/indícios, escorado em um simples documentos.

Em que pesem as substanciosas razões de fato e de direito constantes do Acórdão recorrido, o inconformismo da recorrente merece prosperar, encontrando guarida na legislação de regência e jurisprudência administrativa, como passaremos a demonstrar.

Com efeito, a ilustre autoridade lançadora, ao promover o lançamento, utilizou como fundamento à sua empreitada os artigos 1º, 2º e 3º, §§ 1º e 4º, da Lei nº

Doc. 012
Autenticado digitalmente em 20/11/2012 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 04/12/2

012 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 23/11/2012 por RYCARDIO HENRIQUE MAGALHAES

DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 26/11/2012 por ELIAS SAMPAIO FREIRE

Impresso em 04/12/2012 por AFONSO ANTONIO DA SILVA

7.713/88, c/c artigos 1º e 2º da Lei nº 8.134/90, que contemplam a caracterização de omissão de rendimentos com base acréscimo patrimonial a descoberto, nos seguintes termos:

“ **Lei nº 7.713/88**

Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei. [\(Vide Lei 8.023, de 12.4.90\)](#)

§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

[...]

§ 4º 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 a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

Lei nº 8.134/1990

Art. 1º A partir do exercício financeiro de 1991, os rendimentos e ganhos de capital percebidos por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil serão tributados pelo Imposto de Renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta lei.

Art. 2º O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 11.

Afora a vasta discussão a propósito da matéria, o certo é que após a edição do Diploma legal encimado, o acréscimo patrimonial comprovadamente pelo Fisco como a descoberto, passou a ser presumidamente considerado omissão de rendimentos se o contribuinte não comprovasse a origem dos acréscimos com rendimentos já tributados, isentos, não tributáveis ou de tributação exclusiva, declarados em sua DIPF.

Trata-se, pois, da conhecida presunção legal – *júris*, que desdobra-se, ensinam os doutrinadores, em presunções *"juris et de jure"* e *"juris tantum"*. As primeiras não admitem prova em contrário, são verdades indiscutíveis por força de lei.

Por sua vez, as presunções "*juris tantum*" (presunções discutíveis), fato conhecido induz à veracidade de outro, até a prova em contrário. Elas recuam diante da comprovação contrária ao presumido. Serve de bom exemplo a presunção de liquidez certa da dívida inscrita, que pode ser ilidida por prova inequívoca, insculpida no artigo 204 e parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Não se pode confundir, porém, a presunção legal (*juris tantum*) da omissão de rendimentos com base em acréscimo patrimonial a descoberto, albergada por lei, mas passível de comprovação do contrário presumido, com a necessária confirmação da titularidade de tais valores, ou seja, a correta identificação do sujeito passivo da obrigação tributária.

Destarte, o artigo 142 do Código Tributário Nacional, ao atribuir a competência privativa do lançamento à autoridade administrativa, igualmente, exige que nessa atividade o fiscal autuante descreva e comprove a ocorrência do fato gerador do tributo lançado, identificando perfeitamente a sujeição passiva, como segue:

"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."

Decorre daí que quando não couber a presunção legal, a qual inverte o ônus da prova ao contribuinte, deverá a fiscalização provar a ocorrência do fato gerador do tributo, com a inequívoca identificação do sujeito passivo, só podendo praticar o lançamento posteriormente a esta efetiva comprovação, sob pena de improcedência do feito, como aqui se vislumbra.

No entendimento deste relator, aludida providência (identificação do titular dos recursos utilizados nas transferências bancárias no exterior), pretérita à própria presunção de omissão de rendimentos em comento e indispensável à correição do lançamento, não logrou o Fisco a proceder, não comportando para tanto meros indícios, frágeis, diga-se de passagem.

No caso *sub examine*, como restou muito bem delineado no Acórdão paradigma, que contemplou autuação do cônjuge da recorrente, o fato isolado de constar o nome da contribuinte como ordenante da transferência bancária em epígrafe não tem o condão de justificar a tributação levada a efeito em seu desfavor.

Com efeito, desde o primeiro momento, ainda em sede de ação fiscal, a autuada defende não ser titular de referidos valores e, por conseguinte, responsável pelas transferências esteio do auto de infração, razão pela qual caberia à fiscalização se aprofundar nos fatos e documentos pertinentes com o fito de comprovar cabalmente que tais importâncias são, verdadeiramente, de titularidade da contribuinte.

Aliás, inferiu com muita propriedade o ilustre Conselheiro subscritor do voto condutor do Acórdão paradigma, no sentido de que o agente lançador se limitou a confrontar os dados inseridos no relatório de operações, os quais teriam sido extraídos dos laudos periciais, deixando de considerar que a identificação da contribuinte como ordenante dos recursos para a conta da Beacon Hill não se deu de forma conclusiva, atestando somente que houve uma transferência em seu nome, olvidando-se que tais provas indiciárias não são suficientes a corroborar a pretensão fiscal.

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

Autenticado digitalmente em 20/11/2012 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 04/12/2

012 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 23/11/2012 por RYCARDIO HENRIQUE MAGALHAES

DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 26/11/2012 por ELIAS SAMPAIO FREIRE

Impresso em 04/12/2012 por AFONSO ANTONIO DA SILVA

Mais a mais, na esteira do assentado no decisório paradigma, impende registrar que o *“exame dos demais documentos que compõe o processo revela que o nome do Recorrente somente é mencionado naquela relação. Nos documentos oriundos da Justiça Federal não vislumbro seu nome mencionado sequer uma única vez.”* Neste sentido, arrematou o nobre Conselheiro Relator, com muita propriedade:

“[...] Concluo que o documento de fl. 25, em que pese ter sido elaborada por Equipe Especial de Fiscalização, constituída por Portaria da Secretaria da Receita Federal do Brasil, não é prova suficiente de que o contribuinte de fato tenha realizado as operações ali indicadas.

Também não restou comprovado nos autos que o contribuinte seja titular de conta-corrente no exterior. Nem foram acostados aos autos documentos assinados pelo recorrente ou mesmo fornecidos por instituições financeiras brasileiras ou americanas, os quais indicassem o contribuinte, de modo efetivo e indubitável, com remetente ou beneficiário de recursos ao exterior. [...]”

Observe-se, que o próprio Laudo nº 1032/04, do Instituto Nacional de Criminalística, às fls. 27/34, ao explicitar o modelo e os dados constantes das ordens de pagamento, é por demais enfático ao afirmar que: ***“ORDER CUSTUMER: Cliente que determinou a ordem de pagamento (não constitui, necessariamente, o remetente original)”***. Ou seja, uma das provas documentais utilizadas como arrimo à conclusão fiscal não confere a devida segurança de que o nome que consta do comprovante das operações de pagamento (transferência bancária) é, de fato, o relativo ao verdadeiro ordenante.

Ademais, como é de conhecimento daqueles que lidam com o direito, o ônus da prova cabe a quem alega, *in casu*, ao Fisco, especialmente por inexistir disposição legal contemplando a presunção para a identificação do sujeito passivo, incumbindo à fiscalização buscar e comprovar a realidade dos fatos, podendo para tanto, inclusive, tributar o real titular dos valores movimentados em contas bancárias, quando restar comprovada a interposição de pessoas. É o que determina o § 5º, do artigo 42, da Lei nº 9.430/96, reforçando a tese de que é dever da autoridade fazendária comprovar, a partir de documentos hábeis e idôneos, a titularidade (o real beneficiário) das movimentações bancárias.

A doutrina pátria não discrepa dessas conclusões, consoante de infere dos ensinamentos de renomado doutrinador Alberto Xavier, em sua obra ***“Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro”***, nos seguintes termos:

“ B) Dever de prova e “in dúbio contra fiscum”

Que o encargo da prova no procedimento administrativo de lançamento incumbe à Administração fiscal, de modo que em caso de subsistir a incerteza por falta de prova (beweislösigkeit), esta deve abster-se de praticar o lançamento ou deve praticá-lo com um conteúdo quantitativo inferior, resulta claramente da existência de normas excepcionais que invertem o dever da prova e que são as presunções legais relativas.

[...]" (Xavier, Alberto – Do lançamento no direito tributário brasileiro – 3ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2005) (grifos nossos)

Outro não é o posicionamento do eminente professor Paulo de Barros Carvalho, que assim preleciona:

“ Com a evolução da doutrina, nos dias atuais, não se acredita mais na inversão da prova por força da presunção de legitimidade dos atos administrativos e tampouco se pensa que esse atributo exonera a Administração de provar as ocorrências que afirmar terem existido. Na própria configuração oficial do lançamento, a lei institui a necessidade de que o ato jurídico administrativo seja devidamente fundamentado, o que significa dizer que o Fisco tem que oferecer prova contundente de que o evento ocorreu na estrita conformidade da previsão genérica da hipótese normativa.” (CARVALHO, Paulo de Barro. Notas sobre a Prova no Procedimento Administrativo Tributário. In: SHOUBERT, Luis Eduardo – coord. – Direito Tributário: Homenagem a Alcides Jorge Costa. São Paulo: Quartier Latin, 2003, v. II, p. 860) (grifamos)

Por sua vez, a jurisprudência administrativa é firme e mansa nesse sentido, exigindo a comprovação por parte do fiscal atuante dos fatos imputados aos contribuintes, sobretudo quando o lançamento não se apoiar em presunções legais, conforme se extrai dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

“IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS – Nas presunções simples é necessário que o fisco esgote o campo probatório. A atividade do lançamento tributário é plenamente vinculada e não comporta incerteza. Havendo dúvida sobre a exatidão dos elementos em que se baseou o lançamento, a exigência não pode prosperar, por força do disposto no art. 112 do CTN.” (7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 107-06.229 – Sessão de 22/03/2001)

[...]

IRPF – PRESUNÇÕES – Em matéria tributária as presunções admitidas somente se referem às expressamente autorizadas em lei, presentes os pressupostos legais exigíveis à sua sustentação.

[...]" (4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 104-16.433 – Sessão de 08/07/1998)

“IRPF - ATIVIDADE RURAL - CONDOMÍNIO - RENDIMENTOS - OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA - PRESUNÇÃO - A obrigação tributária deflui da lei, não podendo criar imposição fiscal por mera presunção subjetiva da autoridade administrativa. Os rendimentos da atividade rural em condomínio devem ser tributados na proporção que couber a cada um, ex vi do artigo 13 da Lei n. 8.023/90, art. 13. Recurso provido.” (2ª Câmara do 1º Conselho Contribuintes – Acórdão nº 102-44022, Sessão de 08/12/1999) (grifamos)

Com mais especificidade, ao se manifestar em caso análogo ao presente, a 3ª

Turma da DRJ em Recife, exarou Acórdão nº 11-19.381, nos autos do processo administrativo nº 10425.000854/2006-52, rechaçando a exigência fiscal lastreada em omissão de receitas com

base em depósitos bancários com origem não justificada, tendo em vista a ausência de comprovação da titularidade dos valores utilizados em transferências bancárias no exterior, não se prestando para tanto tão somente o nome do contribuinte constando como ordenante da operação, de onde peço vênia para transcrever excerto e adotar como razões de decidir, senão vejamos:

[...]

25. *A meu ver, a simples indicação de seu nome nas ordens de transferência bancária, apesar de se constituir em forte indício de que remetera recursos financeiros para o exterior, não pode, por si só, ser considerada como prova de que isso teria ocorrido. Como dito, as Representações Fiscais foram expedidas com o objetivo fossem aprofundadas as investigações. As mencionadas operações, por conseguinte, constituíram-se no ponto de partida para a apuração de eventuais ilícitos fiscais, e não na prova destes.*

26. *Para comprovar que a interessada fora a ordenante dos valores ali consignados, verbi gratia, poderiam ter sido realizadas investigações no sentido de estabelecer-se algum vínculo entre ela e as empresas indicadas como beneficiárias das transferências bancárias, ou mesmo com a Empresa Beacon Hill Service, titular das mencionadas sub-contas Basileia e Larret, o que, como se vê dos autos, não foi feito pela fiscalização.*

27. *Realmente, como alegado na peça de defesa, não se há como fiar em documento, seja de papel ou de mídia eletrônica, para pressupor a prática de infração tributária do contribuinte, quando produzido de forma unilateral por terceiros e suas informações não forem comprovadas por meio de outros elementos, como ocorreu no caso em questão (os dados foram consignados pela Beacon Hill Service). Vale ressaltar, grosso modo, o ônus da prova incumbe a quem alega (art. 333 do CPC).*

[...]

30. *Em suma, não restou provado ligação da interessada com as pessoas que movimentavam à mencionada sub-conta Basileia, não foram levantados dados acerca das pessoas que mantinham contrato com a Beacon Hill Service para movimentar a sub-conta Larret, tampouco foi apresentado qualquer indício adicional de que ela, realmente, fora a ordenadora das transferências bancárias em comento.*

31. *Vale dizer, em caso similar decidiu a DRJ Ribeirão Preto (acórdão n.º 12237, de 13 de abril de 2006) pela improcedência do lamento, conforme excerto transcrito abaixo:*

Trata-se de analisar lançamento referente ao IRPJ e reflexos ano-calendário de 1999, em que se apurou omissão de receitas, caracterizada pela movimentação reiterada de recursos à

margem da contabilidade, sem origem comprovada ou remetente ao exterior à revelia do sistema financeiro nacional.

Durante toda a ação fiscal a fiscalização negou que os recursos movimentados nas referidas contas lhe pertencessem. Em sua impugnação, repte os mesmos argumentos, insistindo que o endereço constante das ordens de pagamento lhe é completamente estranho.

De fato, analisando-se as provas constantes do processo, não há um documento sequer que demonstre cabalmente que a ordenante/remetente dos pagamentos e a impugnante são as mesmas.

Em resposta à diligência solicitada para esclarecer dúvidas sobre a sujeição passiva, a autuante informa que “as provas materiais que nortearam os lançamentos foram enviadas como documentos hábeis à fiscalização, por meio da Representação Fiscal nº 426/2004 da SRF/Cofis/Equipe Especial da Fiscalização (fls. 62/71), dente as quais constam laudos de exames econômico-financeiro, efetuados por peritos do Instituto Nacional de Criminalística do Departamento de Polícia Federal (fls. 72/116), inclusive atestando a autenticidade das ordens de pagamento obtidas, identificando o ordenante e seus beneficiários no exterior, que por acaso são também fornecedores estrangeiros do contribuinte”

Primeiramente não se discute a autenticidade das ordens de pagamento. Entretanto o que consta desses documentos é como remetente “Metaltex”, com endereço na Av. B. Luís Antonio, 2581, Cj. 52. Este endereço não foi em nenhum momento investigado pela fiscalização. Embora Metaltex conste da razão social da impugnante, este fato por si só não é suficiente para identificá-lo como remetente dos recursos.

No laudo pericial citado não há nenhuma referência à contribuinte nem qualquer elemento que faça a vinculação do remetente com a empresa lançada.

A alegação de que os beneficiários dos pagamentos são fornecedores estrangeiros da contribuinte não está acompanhada de nenhum elemento da prova, embora o fato não seja negado pela contribuinte, conforme documento de fls. 20/21, em que reconhece que a maioria das empresas relacionadas na planilha são ou foram seus tradicionais fornecedores. Quais são esses fornecedores, qual a relação comercial da contribuinte com eles? Não há nada no processo.

Considero que esse único fato é insuficiente para imputar as remessas à contribuinte e lançar os respectivos tributos com multa qualificada. (grifamos)

Na esteira desse entendimento, mister se faz reformar o Acórdão recorrido, de maneira a restabelecer a ordem legal no sentido de reconhecer a ilegitimidade passiva da contribuinte, uma vez que a autoridade lançadora não logrou comprovar, com documentação hábil e idônea, ser a autuada, de fato, a titular dos recursos remetidos ao exterior, na forma que a legislação de regência exige.

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

Autenticado digitalmente em 20/11/2012 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 04/12/2

012 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 23/11/2012 por RYCARDINO HENRIQUE MAGALHAES

DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 26/11/2012 por ELIAS SAMPAIO FREIRE

Impresso em 04/12/2012 por AFONSO ANTONIO DA SILVA

DF CARF MF

Fl. 541

Processo nº 10580.010888/2006-62
Acórdão n.º 9202-002.455

CSRF-T2
Fl. 509

Por todo o exposto, estando o Acórdão guerreado em dissonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE DAR PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

(Assinado digitalmente)

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira

Voto Vencedor

Conselheiro Elias Sampaio Freire , Designado

Em decorrência das investigações promovidas a partir da CPI do Banestado, verificou-se que a empresa Beacon Hill Service Corporation - BHSC foi identificada como uma das maiores beneficiárias de recursos oriundos daquele banco brasileiro, configurando um verdadeiro sistema financeiro paralelo globalizado.

Ficou evidenciado que diversos contribuintes nacionais enviaram e/ou movimentaram divisas no exterior à revelia do Sistema Financeiro Nacional, ordenando, remetendo ou se beneficiando de recursos em divisas estrangeiras, utilizando-se de contas/sub-contas mantidas no "JP Morgan Chase Bank" pela empresa "Beacon Hill Service Corporation", a qual representava "doleiros" brasileiros e/ou empresas offshore com participação de brasileiros. Do aprofundamento das investigações, apurou-se que outros bancos foram utilizados pelo mesmo esquema como o BANESTADONY, SAFRA, MERCHANTS BANK E O MTB HUDSON BANK.

Uma operação com a empresa Beacon Hill Service Corporation — BHSC e similares possui os seguintes intervenientes:

- Remetente/ordenante
- Intermediador financeiro
- Beacon Hill Service Corporation – BHSC
- Banco JP Morgan Chase/NY/Outros Bancos
- Beneficiário

Remetente: Quando o contribuinte, figura na transcrição da mídia como responsável pela remessa das divisas ao exterior. Confunde-se, em várias situações, com a figura do ordenante, abaixo descrita;

Ordenante: Quando o contribuinte, figura na transcrição da mídia, como responsável pela ordem/determinação de movimentação de recursos no exterior. Em geral, pode ser encontrado nas colunas "order Customer" e/ou "details of payment", antecedido da sigla B.0.(By order);

Beneficiário: Quando o contribuinte, figura na transcrição da mídia, como destinatário final das divisas ordenadas/remetidas. Em geral, pode ser encontrado nas colunas "ACC Party" e/ou "Ult.Benef", podendo estar antecedido da sigla FFC ("for further credit");

Intermediário: Pessoa física ou jurídica, responsável pela intermediação de compra e venda de moeda estrangeira, à margem do Sistema Financeiro, atuando nas operações de remessa/repatriação de recursos para/do exterior ou na movimentação de recursos no exterior.

Em algumas transações, o beneficiário figura, simultaneamente, como ordenante/remetente dos recursos.

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

Autenticado digitalmente em 20/11/2012 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 04/12/2

012 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 23/11/2012 por RYCARDIO HENRIQUE MAGALHAES

DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 26/11/2012 por ELIAS SAMPAIO FREIRE

Impresso em 04/12/2012 por AFONSO ANTONIO DA SILVA

No presente caso, em que pese que a Recorrente afirme não tem qualquer conhecimento sobre a empresa Beacon Hill Service Corporation, e que o lançamento ocorreu tendo por base em indícios, verifica-se nos autos, que a Recorrente juntamente com seu cônjuge, Sr. Paulo Roberto Tannus Freitas, foram ordenantes de uma remessa ao exterior, de US\$ 50.000 (cinquenta mil dólares), fls. 26, para serem creditados na conta de YORK NY 10022-3703, devidamente comprovados pelo Laudo de Exame Econômico Financeiro de Peritos Criminais Federais, fls. 27/34.

Ao contrário do que alega a recorrente, documento em que ela, juntamente com seu cônjuge, constam como ordenantes de remessa ao exterior, não podem ser considerados como meros indícios e sim devem ser considerados como prova cabal da sujeição passiva.

Com efeito, as provas contidas nos autos demonstram a participação da Recorrente na operação de remessa de dólar ao exterior, realizando significativa movimentação financeira, quando comparada aos rendimentos declarados, à margem do sistema financeiro nacional e sem a devida menção na declaração de imposto de renda.

Ademais, há de se ressaltar que o objetivo da análise patrimonial é verificar a situação do contribuinte, pela comparação, em determinado período, dos valores que ingressaram no seu patrimônio (origens de recursos) com aqueles efetivamente saídos (aplicações de recursos); a metodologia permite detectar se houve excesso de aplicações com relação as origens de recursos, situação que somente pode ser explicada pela omissão de rendimentos por parte do contribuinte; em outras palavras, a ocorrência de acréscimo patrimonial a descoberto pressupõe a disponibilidade econômica ou jurídica de renda.

No caso sob exame, como a recorrente ordenou a remessa de US\$ 50.000,00 (cinquenta mil dólares americanos) em 11 de junho de 2002, juntamente com o seu cônjuge, Paulo Roberto Tannus Freitas, que também foi fiscalizado pela remessa acima explicitada, e ambos negaram a titularidade do referido valor, foi considerada pela fiscalização como sendo US\$ 25.000,00 para cada um dos contribuintes.

Destarte, a remessa de numerário para o exterior foi, então, considerada como aplicação de recursos da recorrente e confrontadas com as fontes ou origens dos recursos comprovadas, para fins de apuração de variação – patrimonial, Consoante os Demonstrativos de Evolução Patrimonial, tendo sido apurado acréscimo patrimonial a descoberto, o que evidenciou a omissão de rendimentos perante o Fisco.

Saliente-se que, para comprovar a existência de acréscimo patrimonial por parte da recorrente, a fiscalização elaborou demonstrativo em que comparou a cada mês o total de recursos disponíveis pelo mesmo, versus as aplicações destes recursos.

A sistemática de se considerar a remessa ao exterior como aplicação de recursos está correta, eis que, por óbvio, a aplicação de recursos em uma conta bancária é, indubitavelmente, uma aplicação de recursos do contribuinte e, como tal, deve, necessariamente, estar amparada em rendimentos tributáveis, isentos/não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.

São tributáveis os valores relativos ao acréscimo patrimonial, quando não justificados pelos rendimentos tributáveis, isentos ou não-tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.

O fisco se desincumbiu do ônus de tornar evidente o fato constitutivo do seu direito, ou seja, demonstrar o excesso de gastos sobre a origem de recursos. E isto está perfeitamente evidenciado nos autos.

Diante desse fato, compete ao contribuinte comprovar, mediante a apresentação de documentos hábeis e idôneos, que tais dispêndios foram suportados por rendimentos tributáveis, isentos ou tributados exclusivamente na fonte, visto que é dele, e não do Fisco, o dever de provar a origem dos rendimentos.

Nesse contexto, a mera alegação de que não efetuou as operações apontadas pela fiscalização, desacompanhadas de qualquer outro meio de prova, não é suficiente para elidir a tributação.

Portanto, devem ser considerados como aplicações de recursos no demonstrativo de análise da evolução patrimonial os valores relativos as remessas de recursos para o exterior.

Pelo exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Elias Sampaio Freire



Tema: CESSÃO DE DIREITO DE IMAGEM E ABUSO DO DIREITO
Conselheiro (a): Marcelo Vasconcelos de Almeida



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

Processo n° 18471.001084/2006-11
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2801-002.733 – 1ª Turma Especial
Sessão de 17 de outubro de 2012
Matéria IRPF
Recorrente ANTONIO LÓPES DOS SANTOS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2002, 2003

RETENÇÃO E RECOLHIMENTO. AUSÊNCIA. RESPONSABILIDADE.

A ausência de retenção e de recolhimento do imposto de renda pela fonte pagadora não exclui a responsabilidade do contribuinte pelo pagamento do tributo.

ABUSO DE DIREITO. ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS PRIVADOS. INEFICÁCIA DECLARADA PELO FISCO. POSSIBILIDADE.

O abuso de direito viabiliza a declaração da ineficácia dos atos e negócios privados cujos efeitos repercutem na esfera tributária. Mas para que o Fisco se valha desta figura e declare a ineficácia dos atos e negócios jurídicos celebrados pelo contribuinte, com o objetivo de buscar os efeitos tributários decorrentes dessa declaração, é necessário que a autoridade fiscal, na motivação do ato de lançamento, aponte de forma clara e convincente os fatos que caracterizaram o abuso.

DIREITO DE IMAGEM. CESSÃO. TRIBUTAÇÃO.

A prestação de serviços de forma pessoal e individual, em face da cessão onerosa da imagem e do nome de treinador de futebol, fora do âmbito de uma sociedade de profissionais legalmente habilitados, deve ser tributada na pessoa física, sendo irrelevante a existência de registro de pessoa jurídica para intermediar a relação treinador/entidade esportiva.

TRIBUTOS FEDERAIS RECOLHIDOS NA PESSOA JURÍDICA, APROVEITAMENTO.

Em face da declaração de ineficácia dos atos ou negócios celebrados em nome da pessoa jurídica, os valores de tributos federais por ela recolhidos devem ser compensados com o imposto apurado na pessoa física, antes da inclusão dos acréscimos legais.

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

Autenticado digitalmente em 23/10/2012 por MARCELO VASCONCELOS DE ALMEIDA, Assinado digitalmente em 25/10/2012 por ANTONIO DE PA DUA ATHAYDE MAGALHAES

Impresso em 18/03/2013 por ANTONIA IRISMAR OLIVEIRA GUIMARAES - VERSO EM BRANCO

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo lançada a quantia de R\$ 8.786,00, bem como para admitir a compensação dos tributos comprovadamente recolhidos em nome da pessoa jurídica Elan Representações Esportivas Ltda nos anos-calendário 2001/2002, antes da inclusão dos acréscimos legais. Vencidos os Conselheiros Carlos César Quadros Pierre e Luiz Cláudio Farina Ventrilho que davam provimento ao recurso.

Assinado digitalmente

Antonio de Pádua Athayde Magalhães - Presidente.

Assinado digitalmente

Marcelo Vasconcelos de Almeida - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Antonio de Pádua Athayde Magalhães, Tânia Mara Paschoalim, Marcelo Vasconcelos de Almeida, Carlos César Quadros Pierre e Luiz Cláudio Farina Ventrilho. Ausente o Conselheiro Sandro Machado dos Reis.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório do acórdão de primeira instância (fls. 182/183), que reproduzo a seguir:

Contra a pessoa física em epígrafe foi instaurado procedimento fiscal mediante Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) n 07.1.90.00-2006-00276-0 (fls. 01, 04 e 95), datado de 21/02/2006, que delimitou a atuação fiscal em relação ao imposto sobre a renda relativo ao período compreendido entre 01/2001 a 12/2002. As Declarações de Ajuste Anual deste período encontram-se apenas As fls. 08 a 18.

Dando sequência ao procedimento instaurado, foi lavrado Termo de Início de Fiscalização no qual constava intimação para que o interessado prestasse informações acerca das relações jurídicas que ensejaram a percepção de rendimentos isentos e não tributáveis no ano-calendário 2001 (fls. 19 e 20). Em resposta o contribuinte informou tratar-se de rendimentos relativos à indenização trabalhista, lucros e dividendos e rendimentos de caderneta de poupança conforme fls. 23 a 37.

Em 22/03/2006, foi dirigida nova exigência ao fiscalizado para que apresentasse os contratos celebrados pela sociedade ELAN REPRESENTAÇÕES ESPORTIVAS LTDA durante o ano-calendário de 2001, bem como comprovasse o cumprimento das

Processo nº 18471.001084/2006-11
Acórdão n.º 2801-002.733

S2-TE01
Fl. 241

obrigações daí advindas (fls. 37 e 38), do que derivou a apensação dos documentos às fls. 42 a 62.

Outra intimação foi dirigida ao fiscalizado no intuito de obter maiores informações sobre as atividades exercidas pela sociedade supramencionada (fls. 62 e 63), feito desencadeador do acostamento de documentos As fls. 65 a 92.

Em face do exposto, entendeu a Fiscalização estar defronte de elementos suficientes a respaldarem a lavratura de Auto de Infração de fls. 115 a 122 em virtude da apuração de omissão de rendimentos relativos a royalties recebidos de pessoas jurídicas, devidamente consubstanciada em Termo de Verificação Fiscal de fls. 190 a 114.

Sobre o imposto suplementar apurado, no total de R\$ 93.500,00, foram aplicados multa de ofício no percentual de 75% e juros de mora, perfazendo crédito tributário no montante de R\$ 225.902,60.

Cientificado do lançamento em 17/10/2006, o contribuinte apresentou impugnação de fls. 125 a 174 em 31/10/2006, onde afirma que a presente autuação lastreia-se na falsa premissa de que os rendimentos considerados omitidos foram pagos pelo GRÊMIO FOOT-BALL PORTO ALEGRENSE a título de contraprestação de serviços realizados pela pessoa física do impugnante, constituindo-se, então, renda deste e não da sociedade civil da qual é sócio.

Neste contexto, adita que o indicio de fraude levantado pela Fiscalização não deve prosperar, haja vista estar a sociedade atuando em plena conformidade com o objeto do contrato ao qual se obriga. Diz que:

"Neste sentido, falar em fraude fiscal do serviço prestado, seria o mesmo que falar em fraude de uma sociedade de advogados que presta assistência jurídica a uma empresa, ou uma sociedade de contadores que presta assessoria contábil a seus clientes. É evidente que nos exemplos citados, estas, assim como a Elan Representações Esportivas Ltda., irão recolher o Imposto de Renda correspondente a pessoa jurídica."

Defende ainda o recorrente a absoluta incompetência da Autoridade Fiscal para apreciar questões relativas ao atendimento de pressupostos de validade ou demais aspectos jurídicos de contrato civis, matéria, que em seu entender, é de apreciação exclusiva do Poder Judiciário.

Por fim, questiona o não abatimento de tributos recolhidos durante os anos-calendário em tela pela sociedade ELAN REPRESENTAÇÕES ESPORT WAS LIDA sobre as notas fiscais n.ºs 0014 e 0151 do valor do Auto de Infração.

**A 1ª Turma da DRJ/RJOII julgou o lançamento precedente, nos termos da
ementa abaixo transcrita:**

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

Autenticado digitalmente em 23/10/2012 por MARCELO VASCONCELOS DE ALMEIDA, Assinado digitalmente em 23/10/2012 por MARCELO VASCONCELOS DE ALMEIDA, Assinado digitalmente em 25/10/2012 por ANTONIO DE PA DUA ATHAYDE MAGALHAES

Impresso em 18/03/2013 por ANTONIA IRISMAR OLIVEIRA GUIMARAES - VERSO EM BRANCO

Processo nº 18471.001084/2006-11
Acórdão n.º 2801-002.733

S2-TE01
Fl. 242

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2001, 2002

SIMULAÇÃO. DISCREPÂNCIA ENTRE A VONTADE E O ATO
Configura-se a simulação diante da manifesta discrepância entre a vontade querida pelo agente e o ato por ele praticado para exteriorização dessa vontade.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. SERVIÇOS PRESTADOS EM CARÁTER PERSONALÍSSIMO.

Serviços prestados de forma pessoal e individual, fora do âmbito de uma sociedade de profissionais legalmente habilitados, terão seus rendimentos tributados na pessoa física, sendo irrelevante a existência de registro de pessoa jurídica para tratar dos seus interesses.

TRIBUTOS RECOLHIDOS PELA PESSOA JURÍDICA. TRIBUTOS DEVIDOS PELOS SÓCIOS. COMPENSAÇÃO.

Não cabe a compensação de tributos recolhidos pela empresa com o imposto apurado no procedimento fiscal na pessoa física de um de seus sócios em virtude da imiscibilidade de personalidades.

Cientificado da decisão de primeira instância em 18/07/2008 (fl. 195), o interessado interpôs, em 15/08/2008, o recurso de fls. 199/210. Nas razões recursais aduz que:

PRELIMINARMENTE

- Tanto o Auto de Infração, quanto a decisão recorrida, tiveram por fundamento suposta simulação entre o Recorrente e o Grêmio Foot-Ball Porto Alegre. A sustentar tal hipótese, impossível seria imaginar que a suposta fraude ou simulação fora cometida somente pelo Recorrente.

- Diante da redação do art. 103 do Decreto-Lei nº 5.844/1943 e do art. 722 do Decreto nº 3.000/1999, não restam dúvidas de que o responsável pelo recolhimento do imposto seria a fonte pagadora, sendo o Recorrente parte ilegítima da obrigação tributária, como, aliás, entende o E. Conselho de Contribuintes.

NO MÉRITO

- É sócio da pessoa jurídica ELAN REPRESENTAÇÕES ESPORTIVAS LTDA, cujo objeto é a prestação de serviços de espetáculos, assessoria técnica e eventos desportivos.

- No ano de 2000, sua empresa celebrou, com Grêmio Foot-Ball Porto Alegre, contrato de prestação de serviços de assessoria técnica e esportiva. Além disso, neste mesmo ato autorizou a exploração da imagem do treinador.

Processo nº 18471.001084/2006-11
Acórdão n.º 2801-002.733

S2-TE01
Fl. 243

- Todos os rendimentos auferidos pelo autuado, nos exercícios fiscalizados, foram devidamente registrados/contabilizados em sua Declaração do Imposto de Renda, sendo, inclusive, todos os impostos devidamente quitados nos prazos legais, bem como os da empresa.

- Não há uma única prova nos autos que possibilite o afastamento do contrato celebrado entre Elan Representações Esportivas Ltda e Grêmio Foot-Ball Porto Alegrense e que ateste que tal instrumento configura uma simulação.

- O Fisco não pode, a pretexto de suposta irregularidade, transferir para o Recorrente a responsabilidade tributária, ao menos que comprove fraude, que não pode ser presumida. Como se sabe, fraude e conluio não são presumíveis, devendo ser provados por quem os alega, conforme pacífica jurisprudência do E. Conselho de Contribuintes.

- Se admitida a natureza *intuitu personae* dos serviços prestados, os valores recebidos assumiriam, nos termos do art. 3º da CLT, caráter salarial. Assim, nenhum benefício seria auferido pelo Recorrente com a simulação sugerida.

- Do ponto de vista econômico-financeiro, estaria tendo uma perda considerável. Isto porque, se por um lado teria algum benefício por conta dos valores em comento serem tributados na pessoa jurídica e não na pessoa física, por outro terminaria por deixar fazer jus ao reflexo destas quantias sobre FGTS, 13º salário, férias, aviso prévio, repouso semanal remunerado e eventuais horas extras trabalhadas, rubricas estas que somadas ultrapassam, em muito, qualquer suposto benefício fiscal.

- Falar em fraude fiscal do serviço prestado seria o mesmo que falar em fraude de uma sociedade de advogados que presta assistência jurídica a uma empresa, ou uma sociedade de contadores que presta assessoria contábil a seus clientes.

- Porque motivo uma empresa que presta assessoria técnica a uma empresa/clubes haveria de ser tributada de maneira diversa dos exemplos apontados? Não existe qualquer prova de que sua empresa foi constituída para praticar fraudes que não lhe traria qualquer benefício.

- A natureza do contrato celebrado é civil, sendo o seu objeto a autorização para a exploração da imagem do treinador, e o bem jurídico protegido o limite ao uso da desta. Para que o clube possa utilizar a imagem para fins de comercialização, é fundamental a autorização da empresa cessionária, ELAN REPRESENTAÇÕES ESPORTIVAS LTDA.

- A entidade desportiva pode obter o direito de exploração da imagem e não utilizá-la. Ao obter este direito, o clube não está automaticamente vinculado à utilização da imagem da personalidade em campanhas de publicidade e/ou produtos. Pode simplesmente obtê-la com o intuito de que outro clube não a utilize.

- Também quanto ao direito de imagem não há uma única prova nos autos que possibilite o afastamento do contrato firmado entre Elan Representações Esportivas Ltda. e Grêmio Foot-Ball Porto Alegrense e afirmar que tal instrumento decorre de simulação.

- A jurisprudência pátria e dominante, inclusive administrativa, é no sentido de que não se pode presumir a fraude e não se pode lavrar auto de infração com base em mera presunção. As fundamentações do Auto de Infração e da decisão atacada estão repletas de suposições, o que é vedado pelo nosso ordenamento jurídico.

Processo nº 18471.001084/2006-11
Acórdão n.º 2801-002.733

S2-TE01
Fl. 244

- Ainda que os Auditores Fiscais possam avaliar eventuais simulações, verifica-se que essa atribuição não é ilimitada, de modo a possibilitar a verificação de aspectos jurídicos e pressupostos de validade do contrato. É necessário um conjunto probatório concreto que possibilite a condenação do fiscalizado.

Ao fim, requer o provimento do presente recurso, a fim de que seja reformada a decisão proferida em primeiro grau, para, acolhendo a preliminar, declarar nulo o auto de infração, ou, caso a preliminar seja ultrapassada, para que seja julgado totalmente improcedente o lançamento.

Voto

Conselheiro Marcelo Vasconcelos de Almeida, Relator

Conheço do recurso, porquanto presentes os requisitos de admissibilidade.

1. OS ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS CELEBRADOS PELO RECORRENTE

Constam os autos os seguintes atos e negócios jurídicos celebrados pelo Recorrente:

a) contrato social da sociedade por cotas limitadas ELAN REPRESENTAÇÕES ESPORTIVAS LTDA (doravante denominada ELAN), cujos sócios são o Recorrente e sua esposa e cujo objeto social é a prestação de serviços de espetáculos, assessoria técnica e eventos esportivos;

b) instrumento particular de assessoria técnica e esportiva, cessão de imagem e nome profissional celebrado por ELAN e GRÊMIO FOOT-BALL PORTO ALEGRENSE (doravante denominado GRÊMIO), tendo como interveniente/anuente Antonio Lopes dos Santos, ora Recorrente. O objeto do referido instrumento é a prestação de assessoria técnica e esportiva e a cessão do direito de uso da imagem e nome profissional do interveniente/anuente.

2. O CASO CONCRETO

A Autoridade lançadora entendeu que a cessão do direito de uso da imagem e nome do Recorrente, embora contratados com a pessoa jurídica ELAN, foram prestados de forma individual e personalíssima, e, em face disso, considerou a remuneração contratual como rendimentos tributáveis da pessoa física, omitidos na declaração de ajuste anual desta.

Em outras palavras: a autoridade que constituiu o crédito tributário entendeu ineficazes o contrato de constituição da ELAN e o contrato firmado entre ela e o GRÊMIO, tendo como interveniente o Recorrente, que também é sócio da primeira, para tributar a pessoa física deste, sob o fundamento de que a imagem e o nome integram os direitos de personalidade e que os rendimentos daí decorrentes devem ser tributados na declaração do detentor dos referidos direitos.

3. A CERNE DA CONTROVÉRSIA

Processo nº 18471.001084/2006-11
Acórdão n.º 2801-002.733

S2-TE01
Fl. 245

O cerne da controvérsia pode ser extraído da seguinte indagação: pode o Fisco, unilateralmente, declarar a ineficácia dos atos ou negócios jurídicos praticados pelos contribuintes quando tais atos ou negócios atingirem os interesses da Administração Tributária?

4. O ENTENDIMENTO DO RELATOR EM RELAÇÃO À POSSIBILIDADE DE DECLARAÇÃO DE INEFICÁCIA DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS PRATICADOS PELOS CONTRIBUÍNTES

O abuso de direito viabiliza, a meu ver, a declaração da ineficácia de atos e negócios privados cujos efeitos repercutem na esfera tributária. Dirão alguns que a premissa colocada não tem aplicação no Brasil, porquanto inexistente lei expressa nesse sentido e o direito tributário brasileiro tem como princípio basilar a legalidade estrita.

Neste ponto, sirvo-me das lições de Marco Aurélio Greco (Constitucionalidade do Parágrafo Único do Artigo 116 do CTN, em O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104, Dialética, 2002, pp. 197/198) para fazer alguns esclarecimentos necessários ao deslinde da controvérsia.

Para o renomado tributarista é preciso distinguir o abuso de direito por definição legal do abuso de direito identificado a partir de características fáticas dos atos e negócios praticados.

O abuso por definição legal existe quando o legislador entende por bem estabelecê-lo em disposição literal de lei. Para tanto, pode utilizar a técnica de editar um dispositivo legal com a seguinte dicção: “consideram-se abusivas...”.

Nada obstante, esta não é a única maneira pela qual resta configurada o abuso de direito, cuja existência pode advir independentemente de tipificação legal prévia, bastando, para tanto, que ocorram distorções nos atos e negócios celebrados por particulares e estes atos e negócios afetem direitos de terceiros, na espécie, os direitos do Fisco.

A verificação do abuso se dá, nesta hipótese, em função da realidade concreta, mediante análise das circunstâncias fáticas. Nessa vertente, o abuso de direito é figura voltada às qualidades que cercam determinados fatos, atos ou condutas realizadas, que lhes dão certa conformação à vista das previsões legais.

Afirmar que houve abuso não significa ampliar ou modificar o sentido e o alcance da lei tributária. Significa, apenas, identificar, nos fatos ocorridos, a hipótese legal, neutralizando o “excesso” ou afastando a “cobertura” que se pretendeu utilizar, para tentar escapar da incidência tributária.

Nesse contexto, o abuso de direito é aplicável à seara tributária independentemente de lei expressa que o preveja. De um lado, porque não interfere com a legalidade e a tipicidade, posto que situado nos planos dos fatos e não da norma.

De outro lado, porque o abuso é corolário do uso regular do direito, pois há tempo já se afastou a visão individualista de que um direito comporta qualquer tipo de uso, inclusive o excessivo ou que distorça o seu perfil objetivo.

Na visão do citado e ilustrado tributarista, com a qual concordo, é ínsita ao ordenamento jurídico a possibilidade de existirem mecanismos que possam neutralizar as condutas que contornem as normas jurídicas, frustrem sua incidência ou esvaziem sua eficácia, naquilo que a experiência jurídica conhece por abuso do direito. A imperatividade e a eficácia do ordenamento supõem a existência de mecanismos que as assegurem.

Portanto, conclui o eminente professor, a caracterização do abuso de direito, para fins tributários, não depende de “outra lei” prevendo o seu cabimento. Ao contrário, é decorrência da legalidade, pois esta só tem sentido desde que o ordenamento jurídico tenha a sua eficácia, imperatividade e aplicabilidade asseguradas.

Acrescento, por oportuno, que a figura do abuso de direito ganhou maior importância, no Brasil, com o Código Civil de 2002. O art. 112 prevê que nas declarações de vontade se atenderá mais à intenção nelas consubstanciada do que ao sentido literal da linguagem; o art. 113 inseriu a boa-fé como vetor interpretativo dos negócios jurídicos.

Merecem menção, também, os artigos 421 e 422 do mesmo Código, que, respectivamente, condicionou a liberdade contratual à função social do contrato e elegeu a probidade e a boa-fé como princípios a serem seguidos pelos contratantes em geral.

Essas regras, que orientam a interpretação dos negócios jurídicos privados, servem também de substrato à ocorrência do fato jurídico tributário, porquanto irradiam efeitos neste ramo do Direito, de forma que tais normas podem e devem ser consideradas na interpretação das normas do direito tributário.

Observe, no entanto, que para que o Fisco se valha da figura do abuso de direito e declare a ineficácia dos atos e negócios jurídicos celebrados pelo contribuinte, com o objetivo de buscar os efeitos tributários decorrentes dessa declaração, é necessário que a autoridade fiscal, na motivação do ato de lançamento, aponte de forma clara e convincente os fatos que caracterizaram o abuso.

5. EXPLICITAÇÃO DOS FUNDAMENTOS DE FATO QUE LEVARAM A FISCALIZAÇÃO A DECLARAR A INEFICÁCIA DOS CONTRATOS CELEBRADOS PELO RECORRENTE

O abuso de direito normalmente não é caracterizado pela prática de um ato ou negócio jurídico isoladamente, mas sim por uma pluralidade de atos ou negócios em seqüência lógica e cronológica ao efeito pretendido.

As razões de fato que levaram a autoridade lançadora a tributar a pessoa física do recorrente podem ser extraídas do Termo de Constatação Fiscal, às fls. 101/115, e do Auto de Infração, às fls. 116/120. Em síntese, podem ser assim resumidas:

a) coincidência de endereços da sede da empresa ELAN e do domicílio fiscal dos seus sócios (o recorrente e seu cônjuge);

b) a cessão dos direitos de imagens e nome de um dos sócios não constava entre os objetivos sociais da empresa ELAN;

Processo nº 18471.001084/2006-11
Acórdão nº 2801-002.733

S2-TE01
Fl. 247

c) os serviços foram prestados de forma individual e personalíssima pelo Recorrente, que recebia uma parte da remuneração via folha de pagamento, a título de salário, e outra por intermédio da pessoa jurídica ELAN, a título de distribuição de lucros;

d) a nota fiscal nº 0014, no montante total de R\$ 160.000,00, coincide com o valor da receita bruta da ELAN, demonstrando que a única atividade da empresa, no ano 2001, foi a prestação de serviços de caráter pessoal pelo sócio Antonio Lopes dos Santos;

e) a nota fiscal nº 0151, no montante total de R\$ 180.000,00, coincide com o valor da receita bruta da ELAN, demonstrando que a única atividade da empresa, no ano 2002, foi a prestação de serviços de caráter pessoal pelo sócio Antonio Lopes dos Santos;

f) nos anos-calendário 2001 e 2002, períodos de apuração do débito, a ELAN emitiu apenas duas notas fiscais relativas aos serviços prestados ao GRÊMIO, nos valores, respectivamente, de R\$ 160.000,00 e R\$ 180.000,00;

g) a ELAN distribuiu lucros, no ano calendário de 2002, no montante de R\$ 352.475,41, sendo R\$ 176.237,71 ao Recorrente e R\$ 176.237,70 ao seu cônjuge;

h) o período de vigência do instrumento particular de assessoria técnica e esportiva, cessão de imagem e nome profissional celebrado pela ELAN e o GRÊMIO, tendo como interveniente/anuente o Recorrente, era de 15/03/2000 a 31/12/2000.

Os fatos descritos nas letras “d” a “g” evidenciam a total ausência, nos anos-calendário 2001/2002, de qualquer objetivo empresarial por parte da empresa ELAN. A única atividade neste período foi a cessão de direitos de imagem e nome do Recorrente ao GRÊMIO.

Merece menção a alegação do Recorrente de que a entidade desportiva pode obter o direito de exploração da imagem e não utilizá-la, principalmente quando o contrato firmado pelo GRÊMIO e a ELAN veda que esta celebre qualquer outro instrumento de mesma natureza na sua vigência (Cláusula 1ª, § único)

Dúvidas não podem existir sobre a legalidade da vedação imposta à contratada. Contudo, tal vedação reafirma, em meu entendimento, a ausência de qualquer perspectiva empresarial da empresa ELAN, na medida em que o seu único prestador de serviços é utilizado exclusivamente pela empresa contratante, que pode, até mesmo, não fazer uso de sua imagem e nome.

A inexistência de uma finalidade empresarial, aliada as demais circunstâncias fáticas acima delineadas, são elementos suficientes, a meu ver, à caracterização do abuso de direito com vistas à declaração da ineficácia dos atos e negócios jurídicos celebrados pelo Recorrente.

A ausência de objetivo empresarial da empresa ELAN e a demonstração de que a relação contratual se dava exclusivamente entre o Recorrente e a entidade esportiva GRÊMIO, de forma personalíssima, sem qualquer interferência da ELAN, fica bem evidenciada nas seguintes passagens descritas no voto da relatora do acórdão recorrido:

A duas, pois a vigência do contrato entre as pessoas jurídicas citadas submete-se a hipótese de ruptura vinculada a rescisões de outros contratos assumidos pelo impugnante com a agrêmiação (por exemplo, de contrato de trabalho), tal como

Processo nº 18471.001084/2006-11
Acórdão n.º 2801-002.733

S2-TE01
Fl. 248

atesta o parágrafo único da cláusula sétima (fl. 58). Ou seja, atrela-se o regular desempenho das atividades contratuais da sociedade ELAN REPRESENTAÇÕES ESPORTIVAS LTDA à discricionariedade de um de seus sócios.

A três, pois a cláusula oitava deste contrato (fl. 59) ao estabelecer bonificações extraordinárias dependentes da excelência na prestação de serviços de natureza técnica, cuja supervisão era atribuída ao ora impugnante de maneira exclusiva, acaba por enfocar a capacidade do prestador.

Assim, entendo como configurado o abuso em face de todas as circunstâncias fáticas mencionadas e legítima a imputação ao Recorrente dos rendimentos percebidos formalmente pela pessoa jurídica. Ademais, os direitos de imagem e nome se inserem no âmbito dos direitos de personalidade, devendo ser tributados, os ganhos daí decorrentes, na pessoa do titular desses direitos.

6. A PRELIMINAR DE ILEGITIMIDADE PASSIVA

O Recorrente alega, preliminarmente, que o afastamento dos contratos celebrados deveria implicar na responsabilidade da fonte pagadora pelo recolhimento do imposto, nos termos da legislação regente da matéria, o que configuraria a sua ilegitimidade para figurar no polo passivo da obrigação tributária.

Ocorre, porém, que a omissão da fonte pagadora de retenção e recolhimento do imposto não exclui a responsabilidade do contribuinte que auferiu a renda, pois é este quem tem relação pessoal e direta com a situação que configurou o fato gerador do imposto de renda.

Este entendimento encontra-se pacificado administrativa e judicialmente. A título ilustrativo, o seguinte julgado do STJ (AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 987.837):

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. IMPOSTO DE RENDA. AUSÊNCIA DE RETENÇÃO NA FONTE. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ACÓRDÃO EMBARGADO EM SINTONIA COM A JURISPRUDÊNCIA DA PRIMEIRA SEÇÃO. SÚMULA 168/STJ.

1. De acordo com a jurisprudência consolidada no âmbito da Primeira Seção, a ausência de retenção e de recolhimento do imposto de renda pela fonte pagadora não exclui a responsabilidade do contribuinte pelo pagamento do tributo. Precedentes: AgRg nos EREsp 380.081/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJ 13/8/2007; EREsp 652.498/SC, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, DJ 18/9/2006; AgRg no REsp 981.997/SP, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, DJe 4/5/2009; AgRg no REsp 1.095.538/SP, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 20/4/2009; REsp 704.845/PR, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 16/9/2008; REsp 665.960/SC, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJe 12/5/2008.

Processo nº 18471.001084/2006-11
Acórdão nº 2801-002.733

S2-TE01
Fl. 249

2. *"Não cabem embargos de divergência, quando a jurisprudência do Tribunal se firmou no mesmo sentido do acórdão embargado" (Súmula 168/STJ).*

3. *Agravo regimental não provido.*

Desta forma, quem deve figurar no polo passivo do presente lançamento é a pessoa beneficiária dos rendimentos, cujo patrimônio foi acrescido, de modo que deve ser afastada a preliminar suscitada pelo Recorrente.

7. DIFERENÇAS ENTRE A TRIBUTAÇÃO DAS SOCIEDADES SIMPLES DE ADVOGADOS E CONTADORES E O CASO ORA ANALISADO

Aduz o Recorrente que falar em fraude fiscal do serviço prestado seria o mesmo que falar em fraude de uma sociedade de advogados que presta assistência jurídica a uma empresa, ou uma sociedade de contadores que presta assessoria contábil a seus clientes.

Sobre esta alegação, já apresentada na peça impugnatória, faço minhas as palavras da ilustre Relatora do acórdão recorrido, acrescentando que inexistente, quer no Termo de Constatação, quer na "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal" do Auto de Infração, a expressão "fraude fiscal" (na impugnação a palavra "fraude" aparece 4 vezes e no recurso 14 vezes).

Torna-se oportuno trazermos à baila o conteúdo dos art. 146 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda (RIR), que trata da definição de contribuinte pessoa jurídica para fins tributários:

Art. 146 São contribuintes do imposto e terão seus lucros apurados de acordo com este Decreto (Decreto-Lei n 2 5.844, de 1943, art. 27):

I - as pessoas jurídicas (Capítulo I);

II - as empresas individuais (Capítulo II).

§1º As disposições deste artigo aplicam-se a todas as firmas e sociedades, registradas ou não (Decreto-Lei n2 5.844, de 1943, art. 27, §22).

(...)

§ 32 As sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada são tributadas pelo imposto de conformidade com as normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas (Lei n 2 9.430, de 1996, art. 55).

Tomando de empréstimo o exemplo dado pelo próprio impugnante, verificamos que nos casos citados não se está preso a um determinado profissional da sociedade de contadores ou de advogados, pois ali importam o serviço prestado e o resultado obtido, e não a pessoa que o executa.

No caso do recorrente, nos parece ser bastante distinta a situação. A uma, pois como referido anteriormente, o impugnante toma corpo em função distinta daquela de representante da pessoa jurídica ELAN REPRESENTAÇÕES ESPORTIVAS LTDA, qual seja, a figura denominada interveniente/anuente, considerada parte legítima no instrumento contratual.

A duas, pois a vigência do contrato entre as pessoas jurídicas citadas submete-se a hipótese de ruptura vinculada a rescisões de outros contratos assumidos pelo impugnante com a agremiação (por exemplo, de contrato de trabalho), tal como atesta o parágrafo único da cláusula sétima (fl. 58). Ou seja, atrela-se o regular desempenho das atividades contratuais da sociedade ELAN REPRESENTAÇÕES ESPORTIVAS LTDA à discricionariedade de um de seus sócios.

A três, pois a cláusula oitava deste contrato (fl. 59) ao estabelecer bonificações extraordinárias dependentes da excelência na prestação de serviços de natureza técnica, cuja supervisão era atribuída ao ora impugnante de maneira exclusiva, acaba por enfatizar a capacidade do prestador.

(...)

Desta feita, se há predomínio da pessoalidade da prestação, se a figura de determinado exequente toma vulto em detrimento dos demais sócios, ainda que a sociedade esteja formalmente inscrita junto ao órgão do Registro de Comércio ou Registro Civil de Pessoas Jurídicas, não pode ser considerada pessoa jurídica para efeito de tributação, sob pena de não se respeitar o verdadeiro contribuinte, ou seja, aquele que verdadeiramente auferir renda ou proventos.

A se cogitar o contrário, possibilitar-se-ia a todos os profissionais liberais, dentre outros, constituir empresas com intuito exclusivo de tributar os rendimentos provenientes da prestação individual de serviços na pessoa jurídica e não na pessoa física do sócio que realmente executa os serviços, com o fim de suportar menor carga tributária, bastando para isso a existência de uma sociedade que emita notas fiscais desses rendimentos.

Nas sociedades civis onde a prestação de serviço é indistintamente exercida por todos os sócios, sejam elas de advogados ou contadores como cita o recorrente, as receitas auferidas devem ser submetidas à tributação do imposto de renda da pessoa jurídica, pois tais são originadas do esforço conjunto de todos os sócios. Restando bastante distanciada desta realidade a situação do recorrente, seus rendimentos devem ser submetidos às normas de tributação relativas ao Imposto de Renda Pessoa Física, independentemente da denominação dos rendimentos, da condição jurídica da fonte e da forma de percepção das rendas, tal como elucida o § 42 do art. 32 da Lei nº 7.713, de 1988.

8. NÃO INVALIDAÇÃO DOS CONTRATOS CELEBRADOS NO QUE SE REFERE ÀS RELAÇÕES JURÍDICAS PRIVADAS

Anoto, por relevante, que a declaração de ineficácia por parte do Fisco não invalida os atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte no que se refere às relações jurídicas pactuadas entre particulares, porquanto acobertadas por reserva absoluta de jurisdição (CF/1988, art. 5º, XXXV), mas tão somente implica na ineficácia de tais atos e negócios relativamente aos efeitos produzidos em face da Administração Tributária.

Seria, na sugestiva expressão de Manuel de Andrade (Teria Geral da Relação Jurídica II, Coimbra, 1960, p. 412) a ineficácia respeitante “aos negócios *bifrontes* ou *com cabeça de Jano*”, por produzirem efeitos quanto a certas pessoas e não produzirem quanto a outras.

No que se refere ao contrato de constituição da pessoa jurídica ELAN, os autos não evidenciam qualquer tentativa, por parte da fiscalização, de invalidação das cláusulas nele pactuadas, de forma que as relações entre os sócios ou a relação destes com a sociedade se mantêm íntegras.

O contrato celebrado pela ELAN com o GRÊMIO, com a interveniência do Recorrente, também foi preservado, haja vista que as relações jurídicas firmadas entre as partes se mantiveram em sua totalidade, sem que o Fisco se imiscuisse, por exemplo, na forma de pagamento estipulada, na responsabilidade do GRÊMIO pelas despesas do interveniente durante a prestação dos serviços, bem como das despesas de deslocamento da outra sócia da cidade do Rio de Janeiro para Porto Alegre.

9. EXPLICITAÇÃO DOS FUNDAMENTOS DE DIREITO QUE DERAM SUPORTE À AUTUAÇÃO FISCAL

Os fundamentos legais que serviram de supedâneo à lavratura do presente Auto de Infração encontram-se elencados na “Descrição dos Fatos e Enquadramento legal”, às fls. 117/119.

O fato gerador está definido no art. 3º da Lei nº 7.713/1988, que estabelece a incidência do imposto de renda das pessoas físicas, como regra, sobre o rendimento bruto.

O § 1º do art. 3º acrescenta que constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

O § 4º do mesmo artigo qualifica o fato gerador do imposto de renda como funcional ao estabelecer 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 a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

Fato gerador funcional, nas palavras de Ricardo Mariz de Oliveira (O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104, Dialética, 2002, p. 248) é aquele:

Processo nº 18471.001084/2006-11
Acórdão nº 2801-002.733

S2-TE01
Fl. 252

“que se constrói e se interpreta pelo efeito ou resultado que é visado pela norma de incidência, e que se constitui no núcleo da respectiva hipótese de incidência – no caso do imposto de renda, o acréscimo patrimonial -, e não pela estrutura jurídica em que se apoia a fonte produtora do referido efeito ou resultado”.

O dispositivo em comento revela que o legislador abandonou, na descrição da hipótese de incidência do imposto de renda, qualquer referência a estruturas jurídicas, adotando a natureza funcional do fato gerador, cujo substrato para incidência é a mera existência de acréscimo patrimonial.

O acréscimo patrimonial decorreu dos royalties recebidos pelo Recorrente na cessão dos direitos de sua imagem e nome, valores tributáveis explicitados no art. 53 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999 (*Serão também consideradas como aluguéis ou royalties todas as espécies de rendimentos percebidos pela ocupação, uso, fruição ou exploração dos bens e direitos*).

A alíquota aplicada ao lançamento foi definida pelo artigo 21 da Lei nº 9.532/1997, no seguintes termos:

Art. 21. Relativamente aos fatos geradores ocorridos durante os anos-calendário de 1998 a 2003, a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), constante das tabelas de que

tratam os arts. 3º e 11 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e as correspondentes parcelas a deduzir, passam a ser, respectivamente, a alíquota, de 27,5% (vinte e sete inteiros e cinco décimos por cento), e as parcelas a deduzir, até 31 de dezembro de 2001, de R\$ 360,00 (trezentos e sessenta reais) e R\$ 4.320,00 (quatro mil, trezentos e vinte reais), e a partir de 1º de janeiro de 2002, aquelas determinadas pelo art. 1º da Lei nº 10.451, de 10 de maio de 2002, a saber, de R\$ 423,08 (quatrocentos e vinte e três reais e oito centavos) e R\$ 5.076,90 (cinco mil e setenta e seis reais e noventa centavos).

Percebe-se, portanto, que a autuação levada a cabo pela Autoridade lançadora está, do ponto de vista legal, muito bem fundamentada.

10. NATUREZA INTUITU PERSONAE DA UTILIZAÇÃO DA IMAGEM E NOME

O acréscimo patrimonial que fundamentou o lançamento decorreu de royalties recebidos pelo Recorrente em virtude da utilização de sua imagem e nome, e não de rendimentos decorrentes de relação empregatícia, cuja natureza é salarial.

O fato de os rendimentos recebidos decorrerem de serviços prestados com personalidade não significa, necessariamente, que o vínculo estabelecido entre os contratantes tenha sido celebrado por intermédio de contrato de emprego regido pela CLT.

Aliás, a natureza *intuitu personae* dos serviços prestados se revela na cláusula 11, parágrafo único, do contrato firmado entre a ELAN e o GRÊMIO, com a interveniência do Recorrente, a ver:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 23/10/2012 por MARCELO VASCONCELOS DE ALMEIDA. Assinado digitalmente em 23/10/2012 por MARCELO VASCONCELOS DE ALMEIDA, Assinado digitalmente em 25/10/2012 por ANTONIO DE PA
DUA ATHAYDE MAGALHAES

Impresso em 18/03/2013 por ANTONIA IRISMAR OLIVEIRA GUIMARAES - VERSO EM BRANCO

Durante a vigência deste contrato o INTERVENIENTE/ANUENTE, quando solicitado, obriga-se a participar de eventos festivos, promoções, reuniões sociais e outros que visem divulgar e dar publicidade ao vínculo existente entre ele e o GRÊMIO.

Parágrafo Único: O INTERVENIENTE/ANUENTE participará, dentre outros que venham a ser solicitados e/ou realizados, de filmes comerciais e promocionais, out-doors, vídeos comerciais e promocionais, panfletos promocionais, anúncios na mídia em geral, sessões de autógrafos, licenciamento de produtos, uso obrigatório de utensílios e equipamentos com logomarca de patrocinador e fornecedor de material esportivo e outros vinculados ao GRÊMIO, seja em entrevistas, treinamentos, jogos oficiais ou amistosos, programas de televisão e outros.

Assim, deve ser afastado o argumento do Recorrente de que não teria havido qualquer benefício com os atos e negócios celebrados, vez que os benefícios fiscais seriam compensados pelas perdas de vantagens trabalhistas que por ele seriam auferidas.

11. REQUALIFICAÇÃO JURÍDICA DE UM DOS FUNDAMENTOS DA DECISÃO RECORRIDA

O acórdão recorrido vislumbrou a figura da simulação nos atos e negócios jurídicos celebrados pelo Recorrente, muito embora a Autoridade lançadora não tenha feito qualquer menção ao tema no Termo de Constatação Fiscal e na “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal”.

Entendo que não se trata simulação, pois não houve, ou pelo menos não restou comprovada, a intenção de lesar o Fisco, mas sim de diminuir a carga tributária a ser suportada pelo Recorrente, mediante a utilização da figura do abuso do direito.

A distinção entre a simulação e o abuso de direito corresponde à fronteira que separa a mentira da verdade. “Na simulação há divergência entre a vontade real e a vontade declarada, e daí o seu caráter mentiroso” (Alberto Xavier, Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva, Dialética, 2001, p. 67). No abuso de direito os negócios jurídicos celebrados são queridos pelas partes, funcionando, no entanto, como condição para alcançar um fim ulterior.

A empresa ELAN nunca escondeu do Fisco as suas atividades. Pelo contrário: o cumprimento de suas obrigações tributárias sempre foi de conhecimento do Fisco, que sabia dos tributos recolhidos e dos dados cadastrais a ele informados pela ELAN.

Anoto, nesse ponto, por relevante, que este entendimento reflete mera requalificação jurídica de um dos fundamentos da decisão recorrida, haja vista que a inexistência de simulação não desnatura a constatação do abuso de direito revelado pelo conjunto de circunstâncias fáticas (indícios) apontadas pela Autoridade lançadora.

A qualificação jurídica estipulada na decisão de piso não vincula o julgador de 2ª instância, ao qual cabe enquadrar os fatos no instituto jurídico que entender condizente com a resolução da controvérsia.

Na espécie, não se trata de invocação de fatos novos na instância recursal, mas de mera requalificação jurídica de um dos fundamentos expostos na decisão recorrida (simulação), coerente com os fatos descritos no Termo de Constatção Fiscal e na “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” (abuso de direito).

12. COMPENSAÇÃO DOS TRIBUTOS FEDERAIS RECOLHIDOS PELA PESSOA JURÍDICA COM OS RENDIMENTOS TRANSFERIDOS PARA A PESSOA FÍSICA DO RECORRENTE

Na peça impugnatória o Recorrente pleiteou a compensação dos tributos pagos pela empresa ELAN (fl. 132) nos anos-calendário 2001 e 2002. A decisão recorrida, no entanto, refutou o pedido sob o fundamento de que “*não cabe a compensação de tributos recolhidos pela empresa com imposto apurado no procedimento fiscal na pessoa física de um dos sócios em virtude da imiscibilidade de personalidades*”.

Na peça recursal, o Interessado não se manifestou sobre o assunto.

Nada obstante, por ter havido transferência de receita da pessoa jurídica à pessoa física, revestindo a natureza jurídica de rendimentos tributáveis, face à declaração de ineficácia de atos ou negócios celebrados em nome daquela, entendo que os valores de tributos federais recolhidos devem ser compensados com o imposto apurado neste Auto de Infração, antes da inclusão dos acréscimos legais.

Por óbvio, a compensação deve ser precedida da confirmação de que os valores elencados em fl. 132 foram efetivamente recolhidos.

13. RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS RECEBIDOS DA EMPRESA ELAN

Verifica-se, nas declarações de ajuste anual do contribuinte, exercícios 2002 (fl. 10) e 2003 (fl. 15), que o Recorrente declarou rendimentos tributáveis percebidos da ELAN REPRESENTAÇÕES ESPORTIVAS LTDA nos montantes, respectivamente, de R\$ 4.146,00 e R\$ 4.640,00, totalizando R\$ 8.786,00. Assim, tais valores estão contidos nos rendimentos considerados no lançamento, devendo ser excluídos da tributação sob pena de *bis in idem*, prática vedada em nosso ordenamento.

14. CONCLUSÃO

Face ao exposto, voto por rejeitar a preliminar suscitada e por dar provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo lançada a quantia de R\$ 8.786,00, bem como para se admitir a compensação dos tributos comprovadamente recolhidos em nome da pessoa jurídica ELAN REPRESENTAÇÕES ESPORTIVAS LTDA nos anos-calendário 2001/2002, antes da inclusão dos acréscimos legais.

Assinado digitalmente

Marcelo Vasconcelos de Almeida

DF CARF MF

Fl. 255

Processo nº 18471.001084/2006-11
Acórdão n.º **2801-002.733**

S2-TE01
Fl. 255

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 23/10/2012 por MARCELO VASCONCELOS DE ALMEIDA, Assinado digitalmente em
23/10/2012 por MARCELO VASCONCELOS DE ALMEIDA, Assinado digitalmente em 25/10/2012 por ANTONIO DE PA
DUA ATHAYDE MAGALHAES
Impresso em 18/03/2013 por ANTONIA IRISMAR OLIVEIRA GUIMARAES - VERSO EM BRANCO

17



Tema: CESSÃO DE DIREITOS PATRIMONIAIS, DE AUTOR OU DE IMAGEM PARA PESSOA JURÍDICA

Conselheiro (a): Giovanni Christian Nunes Campos



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

Processo n° 18471.001254/2005-87
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2102-01.487 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de agosto de 2011
Matéria IRPF - RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITAS DE PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA DE SÓCIO
Recorrente NATHALIA TIMBERG
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2001, 2002, 2003

CESSÃO DE DIREITOS DE PATRIMONIAIS DE AUTOR OU IMAGEM, NOME, MARCA OU VOZ PARA PESSOA JURÍDICA. POSSIBILIDADE. A partir da sanção, promulgação e publicação do art. 980-A, § 5º, do Código Civil, deve-se reconhecer que sobrou toda a discussão sobre eventuais óbices a impedir a atribuição de direitos personalíssimos à sociedade comercial ou civil de profissão regulamentada do Código Civil de 1916 (e sociedades simples e empresárias do Código vigente), porque não se pode conceber que tais direitos somente poderiam ser ativados em uma empresa individual de responsabilidade limitada, sendo claro que tal faculdade se aplica a qualquer tipo de sociedade, pois a proteção aos direitos patrimoniais de autor ou de imagem, nome, marca ou voz de pessoa física tem sede no art. 5º, XXVII (*aos autores pertence o direito exclusivo de utilização, publicação ou reprodução de suas obras, transmissível aos herdeiros pelo tempo que a lei fixar*), XXVIII, “a” (*são assegurados, nos termos da lei: a) a proteção às participações individuais em obras coletivas e à reprodução da imagem e voz humanas, inclusive nas atividades desportivas*), da Constituição da República, não se podendo assim dizer que o art. 980-A, § 5º, do Código Civil tenha criado um instituto de cessão de direito não existente anteriormente, ou seja, considerando a constitucionalização do direito civil, forçoso entender que a possibilidade de cessão dos direitos citados existe, pelo menos, desde o advento da Constituição de 1988, sendo passível de utilização em qualquer tipo de sociedade.

SOCIEDADE CIVIL DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE PROFISSÃO REGULAMENTADA. IMPLEMENTO DOS REQUISITOS DESSA TIPOLOGIA SOCIETÁRIA. INCIDÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS JURÍDICAS. A sociedade de profissão regulamentada deve prestar serviços de natureza civil, todos os sócios devem estar em condições de exercer a profissão regulamentada, capacitados para tal, e as receitas da

sociedade devem provir da retribuição do trabalho profissional dos sócios. Esses são os requisitos para que se reconheça uma sociedade como tal, a qual fará jus à tributação na forma do art. 55 da Lei nº 9.430/96, não se admitindo que as receitas da sociedade sejam imputadas aos sócios prestadores do serviço, mesmo que executados a título personalíssimo.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em DAR provimento ao recurso, nos termos do voto do relator. Fez sustentação oral a advogada Renata Emery Vivaqua, OAB-RJ nº 96.559, patrona da recorrente.

Assinado digitalmente

GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS - Relator e Presidente.

EDITADO EM: 09/09/2011

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Atilio Pitarelli, Carlos André Rodrigues Pereira Lima, Giovanni Christian Nunes Campos, Núbia Matos Moura, Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti e Rubens Maurício Carvalho.

Relatório

Em face da contribuinte NATHALIA TIMBERG, CPF/MF nº 022.189.258-34, já qualificada neste processo, foi lavrado, em 25/11/2005, auto de infração (fls. 365 a 371), com ciência pessoal em 29/11/2005 (fl. 366). Abaixo, discrimina-se o crédito tributário constituído pelo auto de infração, que sofre a incidência de juros de mora a partir do mês seguinte ao do vencimento do crédito:

IMPOSTO	R\$ 172.660,81
MULTA DE OFÍCIO	R\$ 129.495,60

À contribuinte foi imputada uma omissão de rendimentos decorrentes da prestação de serviços de natureza personalíssima recebidos de pessoas jurídicas, conduta essa apenada com multa de ofício de 75% sobre o imposto lançado, nos anos-calendário 2000 a 2002, com a seguinte motivação (fls. 373 e 374, 377 a 391):

A contribuinte é atriz e sócia da empresa NT Produções S/C Ltda, CNPJ nº 01.987.637/0001-86, com 49% (quarenta e nove por cento) das quotas. O outro sócio é o Sr. Luiz Cláudio Vieira Hygino, CPF nº 008.725.077-26, ator, com 51% (cinquenta e um por cento) das quotas conforme Contrato Social às fls. 97.

(...)

Processo nº 18471.001254/2005-87
Acórdão nº 2102-01.487

S2-CIT2
Fl. 2

De sua empresa: NT Produções S/C Ltda.

A NT Produções S/C Ltda celebrou contratos de prestação de serviços com a TV Globo Ltda (fls. 102 a 120) e a Rádio e Televisão Record S/A (fls. 121 a 138), que, em resumo, estabelecem a locação dos serviços profissionais e/ou artísticos da Sra. Nathália Timberg às citadas emissoras. A empresa prestou, ainda, diversos serviços à outras empresas, principalmente a Montenegro e Raman Produções, Imagem e Marketing Ltda, CNPJ nº 00.211.737/0001-53 sem que houvesse, no entanto, celebração de contrato.

A empresa foi constituída sob a forma de sociedade limitada, com registro no Cartório de Registro Civil das Pessoas Jurídicas do Estado do Rio de Janeiro sob o nº 160.252 do livro A nº39 e Protocolo nº619.781 do livro A nº54, em 11/07/1997, com a denominação de "NT Produções S/C Ltda", tendo por objeto a prestação de serviços de produções e promoções artísticas, cinematográficas e publicitárias, shows, projetos e eventos, conforme contrato social às fls. 97.

O atual endereço da matriz e único estabelecimento da empresa é Av. Dioniso Rocha, 538 parte, Parque Araruama, município de São João de Meriti, que coincide com o endereço do escritório de contabilidade e residência do antigo contador e responsável pelo preenchimento da Declaração de Informações de Pessoa Jurídica (DIP.J) da empresa (fls. 12 a 86).

As despesas de funcionamento desta empresa são mínimas quando comparadas a seu faturamento, além disto, há uma predominância absoluta de despesas com tributos - 98,06% em 2000, 91,72% em 2001 e 91,04% em 2002. O quadro abaixo, construído com os dados constantes dos Livros Diário nº 04, 05 e 06 (fls. 233 a 241) demonstram tal fato:

<i>Descrição</i>	<i>Ano-calendário 2000 (R\$)</i>	<i>Ano-calendário 2001 (R\$)</i>	<i>Ano-calendário 2002 (R\$)</i>
<i>1. Total da Receita Bruta</i>	<i>396.472,16</i>	<i>669.113,68</i>	<i>191.428,80</i>
<i>2. Total das despesas</i>	<i>52.377,02</i>	<i>104.376,80</i>	<i>34.068,82</i>
<i>2.1. Despesas Administrativas</i>	<i>0,00</i>	<i>7.085,00</i>	<i>2.340,00</i>
<i>2.2. Despesas c/ Encargos</i>	<i>0,00</i>	<i>414,60</i>	<i>468,00</i>
<i>2.3. Despesas Gerais</i>	<i>0,00</i>	<i>75,00</i>	<i>0,00</i>
<i>2.4. Despesas Financeiras</i>	<i>1.015,24</i>	<i>1.063,25</i>	<i>246,21</i>
<i>2.5. Despesas Tributárias</i>	<i>51.361,78</i>	<i>95.738,95</i>	<i>31.014,61</i>

B- PROCEDIMENTOS DA FISCALIZAÇÃO

(...)

C - INFRAÇÕES APURADAS

(...)

1 — OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA

1.1 - Omissão de rendimentos recebidos da empresa TV Globo Ltda, CNPJ nº 33.252.156/0001-19, no período de janeiro de 2000 (contrato nº 016460), novembro de 2000 a setembro de 2001 (contrato nº 018213), dezembro de 2001 e janeiro de 2002, referentes a prestação de serviços de natureza personalíssima, nos totais abaixo discriminados (dados obtidos através do somatório das Notas Fiscais emitidas pela empresa NT Produções S/C Ltda — planilha às fls. 404 a 406):

[Rendimentos omitidos nos montantes de R\$ 64.442,16, R\$ 216.300,00 e R\$ 24.150,00, nos anos-calendário 2000, 2001 e 2002, respectivamente]

A contribuinte, no período fiscalizado, atuou como atriz em novelas e minisséries da TV Globo Ltda, CNPJ nº 33.252.156/0001-19, conforme "Contrato de Locação de Serviços, Cessão de Direitos e Outras Avencas" e aditivos — contratos nº 016460 (fls.102) e nº018213 (fls. 111).

Considerações sobre os contratos de prestação de serviços:

Contrato nº 016460.

Analisando o "Contrato de Locação de Serviços, Cessão de Direitos e Outras Avencas" (fls. 102 a 110), celebrado entre a TV Globo Ltda ("locatária") e a empresa NT Produções S/C Ltda ("locadora"), sendo a contribuinte a interveniente, constata-se que este tem como objeto, em caráter de exclusividade, a prestação de serviços artísticos da interveniente, conforme cláusulas que a seguir transcrevemos:

(...)

As notas fiscais emitidas pela empresa NT Produções S/C Ltda (planilha às fls. 404 a 406), em nome da TV Globo Ltda, trazem as seguintes discriminações dos serviços: "Serviços de atriz prestado por Nathália Timberg no mês de janeiro de 2000" (NFS nº 036, fls. 141), "Serviços prestados pela atriz Nathália Timberg, durante o mês de novembro de 2000" (NFS nº 059, fls. 164), "Remuneração mensal por serviços prestados pela atriz Nathália Timberg para a novela "Porto dos Milagres" (NFS nº 067, fls. 172) e outras discriminações semelhantes.

(...)

1.2 - Omissão de rendimentos recebidos da empresa Rádio e Televisão Record S/A, CNPJ nº 60.628.369/0001-75, nos anos-calendário de 2000 e 2001, referentes a prestação de serviços de natureza personalíssima, nos totais abaixo discriminados (dados obtidos através do somatório das Notas Fiscais emitidas pela empresa NT Produções S/C Ltda — planilha às fls. 404 e 405):

[Rendimentos omitidos nos montantes de R\$ 197.000,00 e R\$ 2.723,04, nos anos-calendário 2000 e 2001, respectivamente]

A contribuinte, no período fiscalizado, atuou como atriz junto a Rádio e Televisão Record S/A, CNPJ nº 60.628.369/0001-75, conforme "Contrato de Locação de Serviços Artísticos e Outras Avencas" e aditivos (fls. 121 a 138).

Considerações sobre o contrato de prestação de serviços:

Analisando o "Contrato de Locação de Serviços Artísticos e Outras Avencas" (fls. 121 a 138), celebrado entre a Rádio e Televisão Record S/A ("contratante") e a empresa NT Produções S/C Ltda a ("contratada"), sendo a contribuinte a interveniente - anuente, constata-se que este tem como objeto, em caráter de exclusividade, a prestação dos serviços profissionais do interveniente, conforme cláusulas que a seguir transcrevemos:

(...)

As notas fiscais emitidas pela empresa NT Produções S/C Ltda, em nome da Rádio e Televisão Record S/A, trazem as seguintes discriminações dos serviços: "Serviços prestados pela atriz Nathália Timberg no período de 05/03/00 a 31/03/00, para a Rede Record, na novela denominada provisoriamente como "Laços de Família", com a personagem "Marrita" (NFS nº 041, fls. 146), "Serviços prestados pela atriz Nathália Timberg na novela denominada "Marcas da Paixão", com a personagem "Marrita", durante o mês de agosto de 2000" (NFS nº 054, fls. 159) e outras semelhantes.

*1.3 - Omissão de rendimentos recebidos da empresa **Cia Teatral Gabinete 3 Ltda**, CNPJ nº 72.626.021/0001-28, referentes a prestação de serviços de natureza personalíssima, sem vínculo empregatício, no ano-calendário de 2001, conforme:*

- Correspondência da contribuinte na qual ela informa, em seu item "2.U" (fls. 250): "... referente a participação da atriz Nathália Timberg para o evento "Felizes para Sempre".*

- Correspondência da empresa (fls. 261): "Informamos que a NT Produções S/C LTDA, na pessoa da Sra. Nathália Timberg, foi contratada somente uma única vez, para o projeto "Felizes para Sempre".... "e,*

- Nota Fiscal de Serviço nº 089 (fls. 194): "Serviços prestados pela atriz Nathália Timberg, para o evento "Felizes para Sempre".*

[Rendimento omitido no montante de R\$ 4.500,00, no ano-calendário 2001]

*1.4 - Omissão de rendimentos recebidos da empresa **Duka Produções Ltda**, CNPJ nº 42.359.273/0001-77, sem vínculo empregatício, nos anos-calendário de 2000 e 2001, referentes a ensaio e atuação no espetáculo "Letti e Lotti", conforme:*

- Correspondência da contribuinte na qual ela informa, em seu item "2.S" (fls. 249): "...referente aos ensaios da atriz Nathália Timberg de um projeto do espetáculo teatral "Letti e Lotti";*

• *A empresa Duka Produções Ltda, em resposta ao nosso Termo de Intimação Fiscal (fls. 262), apenas encaminhou cópia das Notas Fiscais de Serviços nº 057, 058 e 095 (fls. 265 a 267);*

• *Notas Fiscais de Serviço nº 057, 058: "Referente a 50% de cachê de ensaio da atriz Nathália Timberg para o espetáculo "Letti e Loti"(fls. 162 e 163, respectivamente) e nº 095 : "Serviços prestados pela atriz Nathália Timberg no espetáculo "Letti e Loti" (fls. 202).*

[Rendimentos omitidos nos montantes de R\$ 3.000,00 e R\$ 36;000,00, nos anos-calendário 2000 e 2001, respectivamente]

*1.5 - Omissão de rendimentos recebidos da empresa **Hergus Empreendimentos Culturais Ltda**, CNPJ nº 02.280.530/0001-66, sem vínculo empregatício, no ano-calendário de 2001, referente a uso de imagem e depoimento da atriz Nathália Timberg para a obra audiovisual intitulada "Primeiras Damas", conforme:*

• *Correspondência da contribuinte na qual ela informa, em seu item "2.T" (fls. 250): "...referente a participação teatral, prestados por Nathália Timberg";*

• *Correspondência da empresa (fls. 273): "... NT Produções Ltda, representada pela Sra. Nathália Timberg, ..., cujo objeto do presente contrato foi a captação de imagens e de depoimentos pessoal da interveniente-anuente, sobre sua carreira artísticas e suas muitas experiências no palco, na obra áudio-visual intitulada "Primeira Damas";*

• *Nota Fiscal de Serviço nº 073: "Serviços prestados pela atriz Nathália Timberg" (fls. 178 e 277) e,*

• *Contrato (fls. 274 a 276)*

[Rendimento omitido no montante de R\$ 2.000,00, no ano-calendário 2001]

(...)

*1.6 - Omissão de rendimentos recebidos da empresa **Montenegro e Raman Produções, Imagem e Marketing Ltda**, CNPJ nº 00.211.737/0001-53, sem vínculo empregatício, nos anos-calendário de 2001 e 2002, referentes a prestação de produção artística e participação da atriz no espetáculo "Conduzindo Miss Dayse", conforme:*

• *Correspondência da contribuinte na qual ela informa, em seu item "2.N" (fls. 249): "...referente a participação da atriz Nathália Timberg no projeto teatral "Conduzindo Miss Daise";*

• *Correspondência da empresa, à qual foi anexada uma planilha "...detalhando os valores e quem executou os serviços e cópias das notas emitidas referente ao mesmo período" (fls.285) e,*

• *Notas Fiscais de Serviço nº 0103, 0109, 0111: "Referente a cachê da atriz Nathália Timberg para o espetáculo "Conduzindo Miss Dayse" (fls.*

Processo nº 18471.001254/2005-87
Acórdão n.º 2102-01.487

S2-CIT2
Fl. 4

- 322, 326 e 327, respectivamente) e Notas Fiscais de Serviço nº 0115 e 0117 : "Referente a participação da atriz Nathália Timberg como cachê no espetáculo "Conduzindo Miss Dayse" (fls. 331 e 332, respectivamente)

[Rendimentos omitidos nos montantes de R\$ 16.000,00 e R\$ 66.000,00, nos anos-calendário 2001 e 2002, respectivamente]

1.7 - Omissão de rendimentos recebidos da empresa Tapa Produções Artísticas Ltda, CNPJ nº 27.712.389/0001-54, sem vínculo empregatício, no ano-calendário de 2002, conforme:

- *Correspondência da empresa (fls. 343): "...NT Produções Ltda, representada pela Sra. Nathália Timberg, prestou serviços para a empresa supra citada, como atriz para o espetáculo "A Importância de Ser Fiel" e,*
- *Nota Fiscal de Serviço nº 0121: "Referente a participação da atriz Nathália Timberg no espetáculo "A importância de ser fiel" no mês de outubro" (fls. 344);*

De acordo com os documentos apresentados pela empresa Tapa Produções Artísticas Ltda, o pagamento da Nota Fiscal de Serviço nº 0126 foi efetuado em 01/11/2002 (comprovante de depósito datado de 01/11/2002 - fls. 345) e da Nota Fiscal de Serviço nº 0127 foi efetuado em 02/12/2002 (comprovante de depósito datado de 02/12/2002 - fls. 347), apesar das referidas notas terem sido emitidas em março de 2003. Portanto, tendo em vista o regime de caixa da pessoa física, estes pagamentos foram considerados como omissão de rendimentos no ano-calendário de 2002.

[Rendimento omitido no montante de R\$16.956,00, no ano-calendário 2002]

1.8 - Omissão de rendimentos recebidos da empresa Veredas Promoções Culturais Ltda, CNPJ nº 40.360.992/0001-82, sem vínculo empregatício, no ano calendário de 2002, conforme:

- *Correspondência da contribuinte, na qual ela informa, em seu item "2.V" (fls. 250): "...referente a participação teatral da atriz Nathália Timberg no CCBB";*
- *Correspondência da empresa (fls. 361): "O único serviço prestado pela atriz Nathália Timberg a nossa empresa foi a participação no seminário realizado em 2002, em que a atriz fez a leitura de um texto na abertura" e,*
- *Nota Fiscal de Serviço nº 0116: "Referente a apresentação da atriz Nathália Timberg no CCBB" (fls. 223).*

[Rendimento omitido no montante de R\$1.000,00, no ano-calendário 2002]

(...)

Conclusão

O que chama a atenção nos contratos mencionados acima é a tentativa de encobrir a verdadeira contratada, que é a Sra. Nathália Timberg (atriz), substituindo-a por uma empresa, NT Produções S/C Ltda, da qual é sócia com 49% (quarenta e nove por cento) das quotas. A verdadeira operação fica evidenciada pelo fato de ser a própria Sra. Nathália, na figura de interveniente-anuente dos contratos, a única responsável pelo seu cumprimento.

Nos casos em que não houve celebração de contrato, a própria discriminação do serviço nas Notas Fiscais emitidas, os esclarecimentos prestados pela fiscalizada (fls. 247 a 250) bem como as correspondências das empresas (fls. 258 a 361) deixam claro que os serviços foram prestados pela Sra. Nathália Timberg, na qualidade de atriz.

Cabe ainda salientar que o outro sócio da empresa, o Sr. Luiz Cláudio Vieira Hygino, ator (fls. 97), é do sexo masculino, não podendo, portanto, prestar os serviços de atriz (personagens femininos) exigidos nos contratos pelos contratantes e/ou discriminados nas Notas Fiscais de Serviço.

Das Notas Fiscais de Serviços

A análise das notas fiscais emitidas (fls. 141 a 232), do Livro Diário e dos contratos da empresa NT Produções S/C Ltda, demonstram que seu faturamento decorreu principalmente da prestação de serviços à TV Globo Ltda, à Rádio e Televisão Record S/A e à Montenegro e Raman Produções, Imagem e Marketing Ltda. Ora, no caso dos serviços prestados à TV Globo Ltda e à Rádio e Televisão Record S/A, quem efetivamente prestou este serviço foi a senhora Nathália Timberg, e somente ela poderia prestá-lo, de acordo com o contrato celebrado.

No caso dos serviços prestados à Montenegro e Raman Produções, Imagem e Marketing Ltda, foi solicitado através do Termo de Intimação Fiscal de fls. 278, que esta especificasse o tipo de serviço e identificasse a pessoa que o prestou. Na listagem apresentada pela empresa (fls. 284/285), alguns serviços foram prestados efetivamente pela Sra. Nathália Timberg e somente por ela poderiam ter sido prestados, tendo em vista serem descritos nas Notas Fiscais de Serviço correspondentes como :

"Referente a cachê da atriz Nathália Timberg para o espetáculo "Conduzindo Miss Dayse" e,

"Referente a participação da atriz Nathália Timberg como cachê no espetáculo "Conduzindo Miss Dayse".

Finalmente, nos casos dos serviços prestados a outras empresas, estes foram prestados efetivamente pela Sra. Nathália Timberg e, mais uma vez, somente por ela poderiam ter sido prestados, tendo em vista serem descritos nas Notas Fiscais de Serviço correspondentes como :

Processo nº 18471.001254/2005-87
Acórdão nº 2102-01.487

S2-C1T2
Fl. 5

"Serviços prestados pela atriz Nathália Timberg, para o evento "Felizes para Sempre"(NFS nº089 - fls.194),

"Referente a 50% de cachê de ensaio da atriz Nathália Timberg para o espetáculo Letti e Loti"(NFS nº 057 e 058 - fls. 162 e163, respectivamente),

"Serviços prestados pela atriz Nathália Timberg no espetáculo "Letti e Loti"(NFS nº 095 — fls .202),

"Serviços prestados pela atriz Nathália Timberg"(NFS nº073 - fls.178), e, "Referente a participação da atriz Nathália Timberg no espetáculo "A importância de ser fiel"(NFS nº121 - fls.228).

O objetivo desta operação fica claro ao analisarmos o quadro abaixo, construído com dados constantes dos Livros Diário da empresa (fls. 233 a 241), que evidencia que o percentual de tributos que incidiram sobre a Receita Bruta ficou muito aquém do percentual de 27,5% que incide sobre os rendimentos da Pessoa Física.

Descrição	2000	2001	2002
1. Total da Receita Bruta	396.472,16	669.113,68	191.428,80
2. Despesas tributárias	51.361,78	95.738,95	31.014,61
PERCENTUAL ENTRE DESPESAS TRIBUTÁRIAS E RECEITA BRUTA	12,95%	14,31%	16,20%

Desta forma, conclui-se que a contribuinte utilizou sua empresa para tributar rendimentos próprios de sua pessoa física com o fim de enquadrá-los em uma tributação menos onerosa, o que constitui infração à legislação tributária.

(...)

Abaixo se monta tabela dos rendimentos auferidos a partir do trabalho da autuada e globalmente pela empresa NT Produções S/C Ltda, nos anos-calendário sob fiscalização (fls. 374 e 387):

Rendimentos/receitas	Ano-calendário 2000	Ano-calendário 2001	Ano-calendário 2002
Nathália Timberg	R\$ 264.442,16	R\$ 277.523,04	R\$ 108.106,00
NT Produções S/C Ltda	R\$ 396.472,16	R\$ 669.113,68	R\$ 191.428,80

No caso dos serviços prestados à empresa Montenegro e Raman Produções, Imagem e Marketing Ltda, vê-se que a maior parte dos serviços foi prestada pelo sócio Luiz Cláudio Vieira Hygino (fls. 281 e 285).

Inconformada com a autuação, a contribuinte apresentou impugnação ao lançamento, dirigida à Delegacia da Receita Federal de Julgamento.

A 3ª Turma da DRJ/RJOII, por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 13-21.744, 29 de setembro de 2008 (fls. 546 a 562), que restou assim ementado:

*APLICAÇÃO DE LEI SUPERVENIENTE AO FATO GERADOR.
AUSÊNCIA DE CARÁTER INTERPRETATIVO.*

Inaplicável o art. 129 da Lei nº. 11.196, de 2005, a fatos geradores pretéritos, uma vez que dito dispositivo legal não possui natureza interpretativa para o caso em questão.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. SERVIÇOS PRESTADOS EM CARÁTER PERSONALÍSSIMO.

Serviços prestados de forma pessoal e individual, fora do âmbito de uma sociedade de profissionais legalmente habilitados, terão seus rendimentos tributados na pessoa física, sendo irrelevante a existência de registro de pessoa jurídica para tratar dos seus interesses.

*TRIBUTOS RECOLHIDOS PELA PESSOA JURÍDICA.
COMPENSAÇÃO.*

Não tendo a fiscalização negado a existência da pessoa jurídica, nem procedido à desconstituição de sua personalidade jurídica, não cabe a compensação dos tributos recolhidos pela empresa com o imposto apurado no procedimento fiscal. Em consonância com o previsto no art. 30 da IN SRF nº 210/2002, caberia especificamente à pessoa jurídica, que tem personalidade distinta da pessoa física, proceder ao pedido de restituição.

A contribuinte foi intimada da decisão *a quo* em 14/10/2008 (fl. 564). Irresignada, interpôs recurso voluntário em 13/11/2008 (fl. 566).

No voluntário, a recorrente alega, em síntese, que:

- I. na forma do art. 49 da Lei nº 9.610/98 (Lei do direito autoral), segundo a qual os direitos de autor poderão ser cedidos, total ou parcialmente a terceiros, houve a cessão dos direitos (patrimoniais) ao uso da imagem, nome, marcar ou som de voz da recorrente à pessoa jurídica por ela constituída, na espécie jurídica permitida, a sociedade simples; tendo esta reconhecido as receitas dos serviços prestados, oferecendo-as à tributação, no que se mostra cabível a prestação de serviço de natureza personalíssima pela pessoa jurídica NT PRODUÇÕES S/C LTDA.;
- II. a partir do ano-calendário 1997, com a revogação do Decreto-Lei nº 2.397/1997, não mais existe o regime de transparência fiscal aplicável às pessoas jurídicas que exercem atividades profissionais, este que obrigava a imediata transferência do lucro da pessoa jurídica para as pessoas físicas dos sócios, com tributação pelo imposto de renda apenas nestes últimos. Ora, se a legislação decaída expressamente previa a presunção de distribuição automática de lucros, não pode agora a autoridade fiscal, por meios transversos, deslocar as receitas da pessoa jurídica para os sócios, por ausência de disposição legal para tanto.

- III. O art. 129 da Lei nº 11.196/2005 veio apenas para aclarar a possibilidade de pessoas jurídicas prestarem serviços, ainda que de natureza personalíssima, estando sujeitas à legislação aplicável às pessoas jurídicas para fins fiscais e previdenciários. *“O artigo 129 da Lei nº 11.196/05 não revoga qualquer norma jurídica, mas apenas afasta a interpretação equivocada que tem sido adotada pelas autoridades fiscais no sentido de pretender imputar às pessoas físicas receitas auferidas por pessoas jurídicas que prestam serviços de natureza personalíssima, interpretação esta que se baseia em entendimento das autoridades fiscais sem qualquer fundamento jurídico”* (fl. 574 – transcrição do recurso voluntário);
- IV. Os arts. 45 e 53 do Decreto nº 3.000/99 não têm qualquer dispositivo que autorize o deslocamento das receitas da pessoa jurídica para a pessoa física, como fez crer a autoridade autuante;
- V. o art. 3º, § 4º, da Lei 7.713/88 não autoriza que sejam incluídos rendimentos de pessoa jurídica na universalidade de rendimentos tributáveis da pessoa física, pois não há qualquer comando legal que permita a desconsideração da pessoa jurídica, descaracterizando os contratos firmados por esta;
- VI. *“O art. 118 do CTN não contém qualquer permissão legal no sentido de autorizar tal desconsideração da personalidade jurídica da sociedade ou o mero “deslocamento” dos valores recebidos pela NT PRODUÇÕES S/C LTDA. para a RECORRENTE, como pretendido pelo auto de infração e mantido pelo Acórdão recorrido”* (fl. 578 – transcrição do recurso voluntário);
- VII. ainda, o art. 123 do CTN somente impede que convenções particulares possam alterar a sujeição passiva tributária definida em lei, que somente tem validade entre as partes contratantes, não podendo ser opostas ao fisco. No caso em debate, os contratos de locação de serviço firmado pela NT Produções S/C Ltda não se prestam a atribuir responsabilidade pelo pagamento de tributos a outras pessoas, diversa do prestador, mas simplesmente estabelece relação jurídica entre o tomador e o prestador (NT Produções), este que é o único sujeito passivo das obrigações tributárias surgidas na execução dos contratos;
- VIII. somente poder-se-ia repassar as receitas da NT Produções S/C Ltda. para os sócios com desconsideração da pessoa jurídica dela, respeitado os parâmetros do art. 50 do Código Civil, hipótese não acontecida no caso em debate, pois não houve desvio de finalidade ou confusão patrimonial na pessoa jurídica, e muito menos decisão judicial que permitisse o levantamento do véu da pessoa jurídica. Caso houvesse simulação, aí o fisco poderia tributar a verdadeira essência das operações, porém isso não se demonstrou nestes autos;
- IX. houve uma dupla tributação das receitas auferidas pela NT Produções S/C Ltda., com a imputação dos rendimentos para a recorrente,

tributando-as na pessoa jurídica e na física, sendo de rigor, ao menos, deferir a compensação dos impostos pagos pela pessoa jurídica em face dos impostos devidos na pessoa física, como já acatado na jurisprudência deste CARF.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, Relator

Declara-se a tempestividade do apelo, já que o contribuinte foi intimado da decisão recorrida em 14/10/2008 (fl. 564), terça-feira, e interpôs o recurso voluntário em 13/11/2008 (fl. 566), dentro do trintídio legal, este que teve seu termo final em 13/11/2008, quinta-feira. Dessa forma, atendidos os demais requisitos legais, passa-se a apreciar o apelo, como discriminado no relatório.

Antes de tudo, considerando que os exercícios autuados se referem aos anos-calendário de 2000, 2001 e 2002, quando vigente o Código Civil de 1916, aqui não se fará maiores digressões sobre a sociedade simples, como enfatizado pela recorrente, pois tal entidade somente veio a lume com o novo Código Civil, vigente a partir de 2003, e a pessoa jurídica objeto da controvérsia era uma sociedade civil de profissão regulamentada, tipologia societária vigente no Código de 1916, sendo descabido afirmar que as antigas sociedades civis de profissão legalmente regulamentada foram transformadas unicamente em sociedades simples, pois, se houver elemento de empresa, o exercício de profissão regulamentada deve se constituir como sociedade empresária (MONTEIRO, Manoel Ignácio Torres. *Análise Estrutural e Teleológica do Enunciado do Art. 129 da Lei nº 11.196/05*. In ANAN JR., Pedro & PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Prestação de Serviços Intelectuais por Pessoas Jurídicas: Aspectos Legais, Econômicos e Tributários*. São Paulo: MP Editora, 2008, p. 55 e 56).

Dessa forma, aqui somente se abordará a higidez do procedimento da autoridade fiscal no caso em debate, que transferiu parcela das receitas da sociedade civil NT PRODUÇÕES S/C LTDA. para a recorrente.

Inicialmente, percebe-se que a autuação calcou-se na impossibilidade da prestação de serviço por parte de pessoa jurídica, que seria de natureza personalíssima, de forma que somente um sócio determinado poderia prestá-lo, ou seja, como os contratos contaram com anuência do sócio prestador do serviço, este não poderia ser prestado pela pessoa jurídica, com tributação na pessoa coletiva. Ocorrendo tal situação, necessariamente as rendas somente poderiam ser tributadas na pessoa física do sócio executor do serviço personalíssimo.

Inicialmente, se havia alguma dúvida quanto à possibilidade de cessão de direitos patrimoniais de autor ou de imagem, nome, marca ou voz de pessoa física para pessoa jurídica, mesmo que a primeira seja sócia da segunda, tal dúvida dissipou-se inteiramente com a Lei nº 12.441/2011, que incluiu o art. 980-A do Código Civil, permitindo a transferência de tais direitos para a nova empresa individual de responsabilidade limitada. Ora, se pode ocorrer a transferência para a empresa individual, com muito mais razão para a sociedade simples ou

empresária, no vigente Estatuto Civil¹, ou para as sociedades comerciais ou civis de profissão regulamentada, tipologia societária do Estatuto decaído. Eis a nova dicção do art. 980-A do Código Civil, com a redação dada pela Lei nº 12.441/2011:

Art. 980-A. A empresa individual de responsabilidade limitada será constituída por uma única pessoa titular da totalidade do capital social, devidamente integralizado, que não será inferior a 100 (cem) vezes o maior salário-mínimo vigente no País.

§ 1º O nome empresarial deverá ser formado pela inclusão da expressão "EIRELI" após a firma ou a denominação social da empresa individual de responsabilidade limitada.

§ 2º A pessoa natural que constituir empresa individual de responsabilidade limitada somente poderá figurar em uma única empresa dessa modalidade.

§ 3º A empresa individual de responsabilidade limitada também poderá resultar da concentração das quotas de outra modalidade societária num único sócio, independentemente das razões que motivaram tal concentração.

§ 4º (VETADO).

§ 5º Poderá ser atribuída à empresa individual de responsabilidade limitada constituída para a prestação de serviços de qualquer natureza a remuneração decorrente da cessão de direitos patrimoniais de autor ou de imagem, nome, marca ou voz de que seja detentor o titular da pessoa jurídica, vinculados à atividade profissional.

§ 6º Aplicam-se à empresa individual de responsabilidade limitada, no que couber, as regras previstas para as sociedades limitadas. (grifou-se)

Apesar da alteração acima ter sido efetuada no Código Civil vigente, deve-se reconhecer que não há qualquer óbice a impedir a atribuição dos direitos já referidos à sociedade comercial ou civil de profissão regulamentada do Código de 1916, até porque a proteção aos direitos patrimoniais de autor ou de imagem, nome, marca ou voz de pessoa física tem sede no art. 5º, XXVII (*aos autores pertence o direito exclusivo de utilização, publicação ou reprodução de suas obras, transmissível aos herdeiros pelo tempo que a lei fixar*), XXVIII, "a" (*são assegurados, nos termos da lei: a) a proteção às participações individuais em obras coletivas e à reprodução da imagem e voz humanas, inclusive nas atividades desportivas*), da Constituição da República, não se podendo dizer que o art. 980-A, § 5º, do Código Civil tenha criado um instituto de cessão de direito não existente anteriormente, ou seja, considerando a constitucionalização do direito civil, forçoso entender que a possibilidade de cessão dos direitos citados existe, pelo menos, desde o advento da Constituição de 1988.

¹ Como também se infere do art. 129 da Lei nº 11.196/2005, verbis: Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.

Retornando às sociedades de prestação de serviço de profissão regulamentada, não resta qualquer dúvida que elas se submetiam à tributação do imposto de renda das demais pessoas jurídicas, na forma art. 55 da Lei nº 9.430/96 (*As sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada de que trata o art. 1º do Decreto-lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, passam, em relação aos resultados auferidos a partir de 1º de janeiro de 1997, a ser tributadas pelo imposto de renda de conformidade com as normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas*). Entretanto, para que se possa falar em uma verdadeira sociedade de prestação de serviço de profissão regulamentada, necessário o implemento de alguns requisitos, que buscamos no Acórdão nº 104-21.583, da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, na relatoria do ilustre Conselheiro Nelson Mallmann:

Da mesma forma, é sabido que as sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada são tributadas pelo imposto de conformidade com as normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas. Entretanto, estas sociedades civis devem preencher determinadas condições, tais como: (a) a natureza de suas atividades e dos serviços prestados deve ser exclusivamente civil; (b) todos os sócios devem estar em condições legais de exercer a profissão regulamentada para a qual estiverem habilitados, ainda que diferentes entre si, desde que cada um desempenhe as atividades ou prestem os serviços privativos de suas profissões e esses objetivos estejam expressos no contrato social; (3) as receitas da sociedade devem provir da retribuição ao trabalho profissional dos sócios ou empregados igualmente qualificados; (4) as sociedades civis são aquelas em que todos os sócios estejam legalmente capacitados a atender às exigências dos serviços por elas prestados, etc. Com certeza não é o caso do suplicante, já que a sociedade é formada pelo suplicante e sua esposa, que não exerce atividade igual ao do suplicante. (grifou-se)

Observe-se que a sociedade de profissão regulamentada deve prestar serviços de natureza civil, todos os sócios devem estar em condições de exercer a profissão regulamentada, capacitados para tal, e as receitas da sociedade devem provir da retribuição do trabalho profissional dos sócios.

Interessante ressaltar que, no Acórdão nº 104-21.583, com excerto acima transcrito, não foi permitida a tributação da sociedade civil autuada como pessoa jurídica, pois lá não se implementou os requisitos para a existência dessa entidade. Como afirmou o relator, “Com certeza não é o caso do suplicante, já que a sociedade é formada pelo suplicante e sua esposa, que não exerce atividade igual ao do suplicante”. Vê-se que a sociedade civil era um mero simulacro de sociedade, pois apenas um dos sócios podia prestar o serviço para o qual se destinava a sociedade.

Na linha acima, tivemos oportunidade de confessar entendimento similar, no caso de empresa comercial constituída por um tenista famoso e seu irmão, quando toda a receita da empresa (imagem, arena etc.) decorria unicamente do trabalho pessoal do tenista, com o irmão sendo um mero administrador. Igualmente era um simulacro de sociedade. Veja-se, para tanto, como restou ementado (excerto) esse julgado (Acórdão nº 106-17.147, sessão de 05 de novembro de 2008, redator do voto vencedor o Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos):

IRPF - REMUNERAÇÃO PELO EXERCÍCIO DE PROFISSÃO, ATIVIDADE OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE NATUREZA NÃO COMERCIAL - PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE NATUREZA PERSONALÍSSIMA - TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA.

Não há plausibilidade jurídica em defender a regularidade da constituição de empresa de prestação de serviço, detentora de um único ativo vinculado à imagem de um tenista profissional, para comercialização dos desdobramentos patrimoniais do direito de imagem, quando a empresa centra-se unicamente na figura do tenista, o qual é o responsável principal pela execução (ou inexecução) dos contratos geradores de renda, e não meramente um anuente. Claramente seria uma sociedade cujo affectio societatis se resumiria à redução do pagamento dos tributos incidentes sobre os rendimentos do trabalho percebidos unicamente por um dos sócios, e não uma atividade econômica específica, que pudesse alavancar a carreira ou os negócios do anuente agenciado. O que une os sócios dessa sociedade não é o desenvolvimento de uma atividade econômica, mas uma pretensa redução de carga tributária, já que todo o ônus (e bônus) da prestação dos serviços está vinculado ao desempenho personalíssimo de um dos sócios. Assim, deve ser tributada como rendimento de pessoa física a remuneração por serviços prestados, de natureza personalíssima, sem vínculo empregatício, independentemente da denominação que lhe seja atribuída.

(...)

Porém, no caso em debate nestes autos, é preciso distinguir, pois a hipótese não é a mesma dos casos acima narrados.

Vê-se que a empresa NT PRODUÇÕES S/C LTDA é uma sociedade civil, de profissão regulamentada pela Lei nº 6.533/78 (*Dispõe sobre a regulamentação das profissões de Artistas e de técnico em Espetáculos de Diversões, e dá outras providências*), composta de dois sócios atores, que desempenham a mesma profissão, ambos auferindo renda para a sociedade, como se vê no caso dos serviços prestados à empresa Montenegro e Raman Produções, Imagem e Marketing Ltda, na qual a maior parte dos serviços foi prestada pelo sócio Luiz Cláudio Vieira Hygino (fls. 281 e 285). Para aclarar esse ponto, abaixo se traz novamente a tabela que constou no relatório com a discriminação das receitas da empresa NT Produções S/C Ltda, nos anos-calendário sob fiscalização (fls. 374 e 387):

Rendimentos/receitas	Ano-calendário 2000	Ano-calendário 2001	Ano-calendário 2002
Nathália Timberg	R\$ 264.442,16	R\$ 277.523,04	R\$ 108.106,00
NT Produções S/C Ltda	R\$ 396.472,16	R\$ 669.113,68	R\$ 191.428,80

Parece clara a existência de uma sociedade civil de prestação de serviço de profissão regulamentada, com implemento dos requisitos antes citados, na qual inclusive a

autuada tem uma participação minoritária, nada havendo que desabone a tributação na forma das demais pessoas jurídicas, como previsto no art. 55 da Lei nº 9.430/96.

Como já assinalado anteriormente, não há qualquer dificuldade em aceitar que o ativo decorrente dos direitos de autor, imagem, voz, arena etc. de uma pessoa física seja ativado em uma pessoa jurídica, inclusive sendo a primeira sócia da segunda. Como anotado na ementa do Acórdão nº 106-17.147 (caso do tenista), acima transcrita, até se acataria uma empresa comercial que pudesse alavancar a carreira de atletas agenciados, inclusive sócios, porém o que não se concebe são simulacros de sociedades, civil ou comercial (atualmente simples ou empresárias), na qual apenas um dos sócios seja o gerador de receita, porque aí a hipótese se subsumiria no máximo à empresa individual, que, no caso de exercício individual de profissão regulamentada (e outras hipóteses), encontra óbice na equiparação da tributação às das pessoas jurídicas no art. 150, § 2º, do Decreto nº 3.000/99.

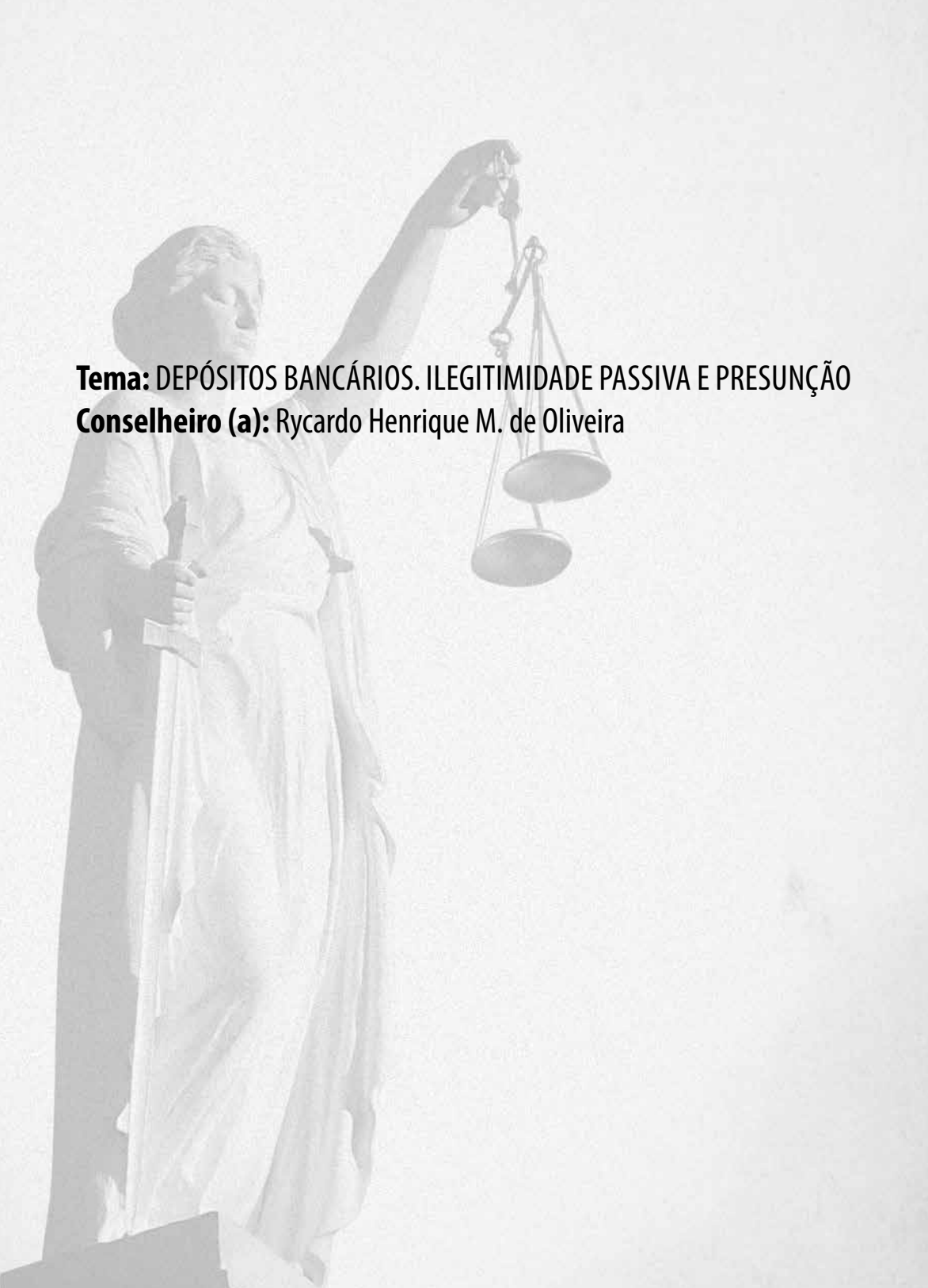
Interessante ressaltar que, nesta mesma sessão de julgamento, também na relatoria deste Conselheiro, apreciando a hipótese de uma modelo, profissão igualmente regida pela Lei nº 6.533/78 (Dispõe sobre a regulamentação das profissões de Artistas e de técnico em Espetáculos de Diversões, e dá outras providências), que adotou a figura de empresário individual (firma individual), a Turma negou provimento ao recurso, quer porque a contribuinte não poderia se equiparada à tributação da pessoa jurídica, na forma do art. 150, § 2º, I, do Decreto nº 3.000/99, e, já na vigência do Novo Código Civil, sequer poderia ser considerada como “empresário”, pois desenvolveria ela mesma a atividade artística, sem elemento de empresa (art. 966, parágrafo único, do Código Civil).

Entretanto, o caso destes autos é diferente, pois a empresa NT PRODUÇÕES S/C LTDA constitui-se como sociedade civil de prestação de serviço de profissão regulamentada, com sócios igualmente capacitados a prestar o mister da empresa, com o trabalho deles sendo agenciado com o fito de auferimento de receita para a sociedade, não havendo como afastar no caso presente a tributação na forma do art. 55 da Lei nº 9.430/96, sendo, assim, indevido o deslocamento de receitas da sociedade, provenientes do trabalho dos sócios, para cada um deles.

Com as considerações acima, voto no sentido de DAR provimento ao recurso.

Assinado digitalmente

Giovanni Christian Nunes Campos



Tema: DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ILEGITIMIDADE PASSIVA E PRESUNÇÃO
Conselheiro (a): Rycardo Henrique M. de Oliveira



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

Processo n° 13855.002516/2005-01
Recurso n° 156.099 Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-00.270 – 2ª Turma
Sessão de 22 de setembro de 2009
Matéria IRPF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MARCOS ANDRÉ ENCINAS BARTOCCI

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2000

IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. SUJEIÇÃO PASSIVA. COMPROVAÇÃO TITULAR DOS VALORES TRANSFERIDOS NO EXTERIOR. ÔNUS DA PROVA DO FISCO.

De conformidade com a legislação de regência, especialmente artigo 142 do Código Tributário Nacional, incumbe à fiscalização identificar perfeitamente o sujeito passivo da obrigação tributária, com base em provas robustas lastreadas por documentos hábeis e idôneos, não podendo se apoiar em presunções e/ou meros indícios. A presunção legal de omissão de rendimentos/receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada, prescrita no artigo 42 da Lei nº 9.430/96, não tem o condão de suplantar o dever legal de a autoridade fiscal identificar o verdadeiro titular dos valores concernentes à movimentação bancária objeto do lançamento. *In casu*, o simples fato de constar o nome do contribuinte no comprovante da transferência bancária no exterior, no campo "Order Customer", não implica dizer necessariamente ser o verdadeiro remetente, conforme se extrai do Laudo nº 1614/04, do Instituto Nacional de Criminalística, acostados aos autos.

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 Caio Marcos Cândido, Gustavo Lian Haddad (convocado) e Carlos Alberto Freitas Barreto.


CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO – Presidente


RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA - Relator

EDITADO EM: 26 SEI 2009

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Gonçalo Bonet Allage (substituto do Vice-Presidente), Caio Marcos Candido, Gustavo Lian Haddad (convocado), Julio Cesar Vieira Gomes, Damiano Cordeiro de Moraes (convocado), Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Nelson Mallmann (convocado), Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

MARCOS ANDRÉ ENCINAS BARTOCCI, contribuinte, pessoa física, já devidamente qualificado nos autos do processo administrativo em epígrafe, teve contra si lavrado Auto de Infração, em 05/12/2005, exigindo-lhe crédito tributário concernente ao Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF, decorrente de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, em relação ao ano-calendário 2000, conforme peça inaugural do feito, às fls. 04/14, e demais documentos que instruem o processo.

Após regular processamento, interposto recurso voluntário ao Primeiro Conselho de Contribuintes contra Decisão da 6ª Turma da DRJ em São Paulo II/SP, consubstanciada no Acórdão nº 17-16.386/2006, às fls. 110/117, que julgou procedente o lançamento fiscal em referência, a Egrégia 4ª Câmara, em 26/06/2008, por maioria de votos, achou por bem DAR PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO DO CONTRIBUINTE, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 104-23.313, sintetizados na seguinte ementa:

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

Exercício: 2001

OPERAÇÕES BANCÁRIAS NO EXTERIOR - ILEGITIMIDADE PASSIVA - PROVA INDICIÁRIA - A prova indiciária para referendar a identificação do sujeito passivo deve ser constituída de indícios que sejam veementes, graves, precisos e convergentes, que examinados em conjunto levem ao convencimento do julgador.

Recurso provido."

Irresignada, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, às fls. 160/166, com arrimo no artigo 7º, inciso I, do então Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147/2007, procurando demonstrar a insubsistência do Acórdão recorrido, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:



Processo nº 13855.002516/2005-01
Acórdão n.º 9202-00.270

CSRF-T2
Fl. 2

Após breve relato das fases processuais ocorridas no decorrer do processo administrativo fiscal, insurge-se contra o Acórdão atacado, por entender ter contrariado provas constantes dos autos, bem como os ditames do artigo 42 da Lei nº 9.430/96, uma vez que os documentos colacionados aos autos pela fiscalização são perfeitamente capazes de amparar a exigência fiscal em comento.

Sustenta que o documentos de fls. 40, identifica claramente o contribuinte como “correntista” da sub-conta “Le Mans” nº 310079; constante dos registros magnéticos enviados pelas autoridades americanas.

Inferre que, mesmo inexistindo assinatura do autuado no documento retro, este demonstra com detalhes suficientes que o contribuinte é, de fato, correntista da conta e da movimentação financeira sob análise, especialmente quando se extrai daquela documentação o depósito de US\$ 65.538,00 por sua ordem em instituição bancária regularmente constituída, corroborando a pretensão fiscal.

Contrapõe-se ao Acórdão recorrido, aduzindo para tanto que, ao afirmar inexistir provas capazes de comprovar a titularidade da conta em epígrafe, olvidou-se que as operações financeiras irregulares que envolveram a Beacon Hill em remessas de dinheiro ao exterior, tinha o propósito notório de manter incógnitos os remetentes.

Nesse sentido, não tendo o autuado comprovado a origem dos recursos movimentados em transferência no exterior, na forma que exige o artigo 42 da Lei nº 9.430/96, não se cogita em improcedência do lançamento, como restou equivocadamente decidido pela Câmara recorrida, mormente quando aquele dispositivo legal contempla a presunção de omissão de rendimentos nesses casos, invertendo-se o ônus da prova ao contribuinte.

Defende não prosperar a alegação constante do Acórdão recorrido de que no ano-calendário 2000 não seria possível *presumir que remessas de recursos ao exterior se tratariam de recursos oriundos do país, por falta de previsão legal, o que só veio a ocorrer com a LC 104/2001*, tendo em vista que este Colegiado já manteve atuações relativas ao mesmo período, fundados em fatos análogos.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do Recurso Especial, impondo a reforma do *decisum* ora atacado, nos termos encimados.

Submetido a exame de admissibilidade, a ilustre Presidente da então 4ª Câmara do 1º Conselho, entendeu por bem admitir o Recurso Especial do Procurador, sob o argumento de que a recorrente logrou comprovar que o Acórdão recorrido, em tese, contrariou a legislação tributária, notadamente o artigo 42 da Lei nº 9.430/96, conforme Despacho nº 104-467/2008, às fls. 168/169.

Instado a se manifestar a propósito do Recurso Especial do Procurador, o contribuinte ofereceu suas contra-razões, às fls. 172/178, corroborando as razões de decidir do Acórdão recorrido, em defesa de sua manutenção.

É o relatório.

Voto

Conselheiro RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA,
Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade, sendo tempestivo e acatada pela ilustre Presidente da então 4ª Câmara do 1º Conselho a contrariedade à lei suscitada, conhecimento do Recurso Especial e passo à análise das razões recursais.

Conforme se depreende do exame dos elementos que instruem o processo, o contribuinte fora autuado, com arrimo no artigo 42 da Lei nº 9.430/96, em virtude da falta de comprovação da origem de transferência bancária realizada em instituição financeira no exterior.

Com mais especificidade, relata a autoridade lançadora no Termo de Verificação Fiscal, às fls. 08/14, que em decorrência da Representação Fiscal nº 2152/05, de 25 de fevereiro de 2005, da lavra da Equipe Especial de Fiscalização, o contribuinte fora intimado a justificar a origem dos recursos utilizados em transferência (nº 1183000055FP) para o NationsBank, beneficiário final “Tradelink Inc.”, por meio do preposto “Beacon Hill Service Corporation”, subconta “Le mans” nº 310079 do Banco Chase de Nova Iorque, efetuada em 24 de fevereiro de 2000, no valor de US\$ 65.538,00.

A partir de trabalhos do Ministério Público Federal e da Polícia Federal foram identificados, mediante ação conjunta com a “Promotoria de Nova Iorque-EUA”, inúmeros clientes de serviços financeiros prestados pela empresa “Beacon Hill Service Corporation”, sediada em Nova Iorque – EUA, que os representava junto ao Banco JP Morgan Chase, administrando contas ou subcontas específicas, dentre as quais a subconta “Le Mans” nº 310079.

Com base no “Laudo de Exame Econômico Financeiro” nº 1258, do Instituto Nacional de Criminalística, de 18 de maio de 2004, às fls. 83 a 90, restou demonstrada a consolidação da movimentação financeira de todas as contas e sub-contas administradas pela “Beacon Hill”, dentre as quais a sub-conta nº 310079 – “Le Mans”, por meio da qual o autuado ordenou a transferência dos dólares ao NationsBank – Agência de Dallas-EUA.

Assim, não tendo o contribuinte justificado a origem dos recursos transferidos ao NationsBank, Agência Dallas-EUA, o fiscal atuante caracterizou como depósito em nome do autuado, com a conseqüente tributação de tais valores, aplicando multa de ofício qualificada em face do intuito doloso.

Por sua vez, ao analisar o caso, a Câmara recorrida achou por bem rechaçar a pretensão fiscal, sob o argumento de que o simples fato de constar o nome do contribuinte como “ordenante” da transferência bancária, por si só, não seria capaz de comprovar a titularidade daqueles valores, de maneira a ensejar a tributação procedida, mormente quando não houve por parte da fiscalização um aprofundamento dos fatos, se limitando a analisar o relatório de operações, às fls. 40, *cujos dados teriam sido extraídos do laudo pericial de fls., o que, todavia, não resta nem claro nem evidenciado.*

A fazer prevalecer seu entendimento, inferiu a nobre Conselheira relatora do *decisum* guerreado que o nome do contribuinte não consta dos demais documentos suscitados

pela fiscalização, tais quais: 1) Ofício do Departamento de Polícia Federal do Estado do Paraná para o Juiz da 2ª Vara Criminal de Curitiba; 2) Documentos em inglês enviados da County of New York; 3) Ofícios da Polícia Federal requisitando a confecção de laudos periciais individualizados nas contas e subcontas do exterior; 4) Laudo de Exame Econômico/Financeiro relativo à conta Beacon Hill e subcontas; dentre outros, listados na decisão recorrida, às fls. 152.

Inconformada, a Procuradoria da Fazenda Nacional, interpôs Recurso Especial, aduzindo, em síntese, que as razões de decidir do Acórdão recorrido contrariariam os preceitos contidos no artigo 42 da Lei nº 9.430/96, tendo em vista que os documentos acostados aos autos são suficientemente capazes de sustentar a exigência fiscal em comento.

Em defesa de sua pretensão, sustenta, ainda, a recorrente que o documento de fls. 40, identifica claramente o atuado como “correntista” da sub-conta “Le Mans” nº 310079, constante dos registros magnéticos enviados pelas autoridades americanas. Nesse sentido, mesmo inexistindo assinatura no documento retro, este demonstra com detalhes suficientes que o contribuinte é, de fato, correntista da conta e da movimentação financeira sob análise, notadamente quando se extrai daquela documentação a transferência de US\$ 65.538,00 por ordem do atuado em instituição bancária regularmente constituída.

Em que pesem os argumentos da recorrente, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que o Acórdão recorrido apresenta-se incensurável, devendo ser mantido em sua plenitude, como passaremos a demonstrar.

Com efeito, a ilustre autoridade lançadora, ao promover o lançamento, utilizou como fundamento à sua empreitada o artigo 42 da Lei nº 9.430/96, o qual contempla a caracterização de omissão de rendimentos e/ou receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada, *in 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.

[...]”

Afora a vasta discussão a propósito da matéria, o certo é que após a edição do Diploma legal encimado, especialmente em seu artigo 42, a movimentação bancária dos contribuintes, pessoa física ou jurídica, passou a ser presumidamente considerada omissão de rendimentos ou de receitas se aqueles não comprovassem a origem dos recursos depositados em suas contas correntes.

Trata-se, pois, da conhecida presunção legal – *jûris*, que desdobra-se, ensinam os doutrinadores, em presunções “*juris et de jure*” e “*juris tantum*”. As primeiras não admitem prova em contrário, são verdades indiscutíveis por força de lei.

Por sua vez, as presunções “*juris tantum*” (presunções discutíveis), fato conhecido induz à veracidade de outro, até a prova em contrário. Elas recuam diante da comprovação contrária ao presumido. Serve de bom exemplo a presunção de liquidez certa da

dívida inscrita, que pode ser ilidida por prova inequívoca, insculpida no artigo 204 e parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Não se pode confundir, porém, a presunção legal (*juris tantum*) da omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não justificada, albergada por lei, mas passível de comprovação do contrário presumido, com a necessária confirmação da titularidade de tais valores, ou seja, a correta identificação do sujeito passivo da obrigação tributária.

Destarte, o artigo 142 do Código Tributário Nacional, ao atribuir a competência privativa do lançamento a autoridade administrativa, igualmente, exige que nessa atividade o fiscal atuante descreva e comprove a ocorrência do fato gerador do tributo lançado, identificando perfeitamente a sujeição passiva, como segue:

“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.”

Decorre daí que quando não couber a presunção legal, a qual inverte o ônus da prova ao contribuinte, deverá a fiscalização provar a ocorrência do fato gerador do tributo, com a inequívoca identificação do sujeito passivo, só podendo praticar o lançamento posteriormente a esta efetiva comprovação, sob pena de improcedência do feito, como aqui se vislumbra.

No entendimento deste relator, aludida providência (identificação do titular dos recursos utilizados na transferência bancária no exterior), pretérita à própria presunção de omissão de rendimentos em comento e indispensável à correição do lançamento, não logrou o fisco a proceder, não comportando para tanto meros indícios, frágeis, diga-se de passagem.

No caso *sub examine*, como restou muito bem delineado na decisão recorrida, o fato isolado de constar o nome do contribuinte como ordenante da transferência bancária em epígrafe não tem o condão de justificar a tributação levada a efeito em seu desfavor, mesmo porque sequer existe sua assinatura aposta.

Com efeito, desde o primeiro momento, ainda em sede de ação fiscal, o atuado defende não ser titular de referidos valores e, por conseguinte, responsável pela transferência esteio do auto de infração, razão pela qual caberia a fiscalização se aprofundar nos fatos e documentos pertinentes com o fito de comprovar cabalmente que tais importâncias são, verdadeiramente, de titularidade do contribuinte.

Aliás, inferiu com muita propriedade a ilustre subscritora do voto condutor do Acórdão atacado, que o agente lançador se limitou a confrontar os dados inseridos no relatório de operações, às fls. 40, *cujos dados teriam sido extraídos do laudo pericial de fls., o que, todavia, não resta nem claro nem evidenciado*, olvidando-se que tais provas indiciárias não são suficientes à corroborar a pretensão fiscal.

Observe-se, que o próprio Laudo nº 1614/04, do Instituto Nacional de Criminalística, às fls. 41/50, ao explicitar o modelo e os dados constantes das ordens de pagamento, às fls. 07, é por demais enfático ao afirmar que: ***“ORDER CUSTOMER: Cliente que determinou a ordem de pagamento (não constitui, necessariamente, o remetente***



original)". Ou seja, uma das provas documentais utilizadas como arrimo à conclusão fiscal não confere a devida segurança de que o nome que consta do comprovante das operações de pagamento (transferência bancária) é, de fato, o relativo ao verdadeiro ordenante.

Ademais, como é de conhecimento daqueles que lidam com o direito, o ônus da prova cabe a quem alega, *in casu*, ao Fisco, especialmente por inexistir disposição legal contemplando a presunção para a identificação do sujeito passivo, incumbindo à fiscalização buscar e comprovar a realidade dos fatos, podendo para tanto, inclusive, tributar o real titular dos valores movimentados em contas bancárias, quando restar comprovada a interposição de pessoas. É o que determina o § 5º, do artigo 42, da Lei nº 9.430/96, reforçando a tese de que é dever da autoridade fazendária comprovar, a partir de documentos hábeis e idôneos, a titularidade (o real beneficiário) das movimentações bancárias.

A doutrina pátria não discrepa dessas conclusões, consoante de infere dos ensinamentos de renomado doutrinador Alberto Xavier, em sua obra "*Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro*", nos seguintes termos:

" B) Dever de prova e "in dúbio contra fisco"

Que o encargo da prova no procedimento administrativo de lançamento incumbe à Administração fiscal, de modo que em caso de subsistir a incerteza por falta de prova (beweislösigkeit), esta deve abster-se de praticar o lançamento ou deve praticá-lo com um conteúdo qualitativo inferior, resulta claramente da existência de normas excepcionais que invertem o dever da prova e que são as presunções legais relativas.

[...]" (Xavier, Alberto – Do lançamento no direito tributário brasileiro – 3ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2005) (grifos nossos)

Outro não é o posicionamento do eminente professor Paulo de Barros Carvalho, que assim preleciona:

" Com a evolução da doutrina, nos dias atuais, não se acredita mais na inversão da prova por força da presunção de legitimidade dos atos administrativos e tampouco se pensa que esse atributo exonera a Administração de provar os ocorrências que afirmar terem existido. Na própria configuração oficial do lançamento, a lei institui a necessidade de que o ato jurídico administrativo seja devidamente fundamentado, o que significa dizer que o Fisco tem que oferecer prova contundente de que o evento ocorreu na estrita conformidade da previsão genérica da hipótese normativa." (CARVALHO, Paulo de Barro. Notas sobre a Prova no Procedimento Administrativo Tributário. In: SHOUERI, Luís Eduardo – coord. – Direito Tributário: Homenagem a Alcides Jorge Costa. São Paulo: Quartier Latin, 2003, v. II, p. 860) (grifamos)

Por sua vez, a jurisprudência administrativa é firme e mansa nesse sentido, exigindo a comprovação por parte do fiscal atuante dos fatos imputados aos contribuintes, sobretudo quando o lançamento não se apoiar em presunções legais, conforme se extrai dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

“IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS – Nas presunções simples é necessário que o fisco esgote o campo probatório. A atividade do lançamento tributário é plenamente vinculada e não comporta incerteza. Havendo dúvida sobre a exatidão dos elementos em que se baseou o lançamento, a exigência não pode prosperar, por força do disposto no art. 112 do CTN.” (7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 107-06.229 – Sessão de 22/03/2001)

[...]

IRPF – PRESUNÇÕES – Em matéria tributária as presunções admitidas somente se referem às expressamente autorizadas em lei, presentes os pressupostos legais exigíveis à sua sustentação.

[...]” (4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 104-16.433 – Sessão de 08/07/1998)

“IRPF - ATIVIDADE RURAL - CONDOMÍNIO - RENDIMENTOS - OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA - PRESUNÇÃO - A obrigação tributária deflui da lei, não podendo criar imposição fiscal por mera presunção subjetiva da autoridade administrativa. Os rendimentos da atividade rural em condomínio devem ser tributados na proporção que couber a cada um, ex vi do artigo 13 da Lei n. 8.023/90, art. 13. Recurso provido.” (2ª Câmara do 1º Conselho Contribuintes – Acórdão nº 102-44022, Sessão de 08/12/1999) (grifamos)

Com mais especificidade, ao se manifestar em caso análogo ao presente, a 3ª Turma da DRJ em Recife, exarou Acórdão nº 11-19.381, nos autos do processo administrativo nº 10425.000854/2006-52, rechaçando a exigência fiscal lastreada em omissão de receitas com base em depósitos bancários com origem não justificada, tendo em vista a ausência de comprovação da titularidade dos valores utilizados em transferências bancárias no exterior, não se prestando para tanto tão somente o nome do contribuinte constando como ordenante da operação, de onde peço vênha para transcrever excerto e adotar como razões de decidir, senão vejamos:

[...]

25. *A meu ver, a simples indicação de seu nome nas ordens de transferência bancária, apesar de se constituir em forte indicio de que remetera recursos financeiros para o exterior, não pode, por si só, ser considerada como prova de que isso teria ocorrido. Como dito, as Representações Fiscais foram expedidas com o objetivo fossem aprofundadas as investigações. As mencionadas operações, por conseguinte, constituíam-se no ponto de partida para a apuração de eventuais ilícitos fiscais, e não na prova destes.*

26. *Para comprovar que a interessada fora a ordenante dos valores ali consignados, verbi gratia, poderiam ter sido realizadas investigações no sentido de estabelecer-se algum vínculo entre ela e as empresas indicadas como beneficiárias das transferências bancárias, ou mesmo com a Empresa Beacon Hill Service, titular das mencionadas sub-contas Basiléia e Larret, o que, como se vê dos autos, não foi feito pela fiscalização.*

27. Realmente, como alegado na peça de defesa, não se há como fiar em documento, seja de papel ou de mídia eletrônica, para pressupor a prática de infração tributária do contribuinte, quando produzido de forma unilateral por terceiros e suas informações não forem comprovadas por meio de outros elementos, como ocorreu no caso em questão (os dados foram consignados pela Beacon Hill Service). Vale ressaltar, grosso modo, o ônus da prova incumbe a quem alega (art. 333 do CPC).

[...]

30. Em suma, não restou provado ligação da interessada com as pessoas que movimentavam à mencionada sub-conta Basileia, não foram levantados dados acerca das pessoas que mantinham contrato com a Beacon Hill Service para movimentar a sub-conta Larrent, tampouco foi apresentado qualquer indício adicional de que ela, realmente, fora a ordenadora das transferências bancárias em comento.

31. Vale dizer, em caso similar decidiu a DRJ Ribeirão Preto (acórdão nº 12237, de 13 de abril de 2006) pela improcedência do lamento, conforme excerto transcrito abaixo:

Trata-se de analisar lançamento referente ao IRPJ e reflexos ano-calendário de 1999, em que se apurou omissão de receitas, caracterizada pela movimentação reiterada de recursos à margem da contabilidade, sem origem comprovada ou remetente ao exterior à revelia do sistema financeiro nacional.

Durante toda a ação fiscal a fiscalização negou que os recursos movimentados nas referidas contas lhe pertencessem. Em sua impugnação, repte os mesmos argumentos, insistindo que o endereço constante das ordens de pagamento lhe é completamente estranho.

De fato, analisando-se as provas constantes do processo, não há um documento sequer que demonstre cabalmente que a ordenante/remetente dos pagamentos e a impugnante são as mesmas.

Em resposta à diligência solicitada para esclarecer dúvidas sobre a sujeição passiva, a atuante informa que "as provas materiais que nortearam os lançamentos foram enviadas como documentos hábeis à fiscalização, por meio da Representação Fiscal nº 426/2004 da SRF/Cofis/Equipe Especial da Fiscalização (fls. 62/71), dente as quais constam laudos de exames econômico-financeiro, efetuados por peritos do Instituto Nacional de Criminalística do Departamento de Polícia Federal (fls. 72/116), inclusive atestando a autenticidade das ordens de pagamento obtidas, identificando o ordenante e seus beneficiários no exterior, que por acaso são também fornecedores estrangeiros do contribuinte"

Primeiramente não se discute a autenticidade das ordens de pagamento. Entretanto o que consta desses documentos é como

remetente "Metaltex", com endereço na Av. B. Luis Antonio, 2581, Cj. 52. Este endereço não foi em nenhum momento investigado pela fiscalização. Embora Metaltex conste da razão social da impugnante, este fato por si só não é suficiente para identificá-lo como remetente dos recursos.

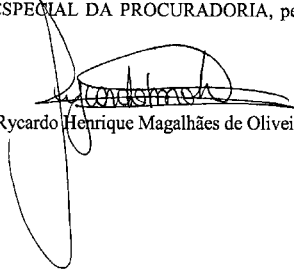
No laudo pericial citado não há nenhuma referência à contribuinte nem qualquer elemento que faça a vinculação do remetente com a empresa lançada.

A alegação de que os beneficiários dos pagamentos são fornecedores estrangeiros da contribuinte não está acompanhada de nenhum elemento da prova, embora o fato não seja negado pela contribuinte, conforme documento de fls. 20/21, em que reconhece que a maioria das empresas relacionadas na planilha são ou foram seus tradicionais fornecedores. Quais são esses fornecedores, qual a relação comercial da contribuinte com eles? Não há nada no processo.

Considero que esse único fato é insuficiente para imputar as remessas à contribuinte e lançar os respectivos tributos com multa qualificada." (grifamos)

Na esteira desse entendimento, escorreito o Acórdão recorrido devendo, nesse sentido, ser mantido o provimento ao recurso voluntário do contribuinte, na forma decidida pela 4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, uma vez que a recorrente não logrou infirmar os elementos que serviram de base ao decisório atacado.

Por todo o exposto, estando o Acórdão guerreado em consonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL DA PROCURADORIA, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.


Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira - Relator



Tema: DESEMPENHO DE ATIVIDADE DE MODELO. TRIBUTAÇÃO
Conselheiro (a): Giovanni Christian Nunes Campos



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

Processo nº 13971.003140/2007-89
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2102-01.490 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de agosto de 2011
Matéria IRPF - RECLASSIFICAÇÃO DE RENDIMENTOS DE EMPRESA INDIVIDUAL PARA A PESSOA FÍSICA TITULAR
Recorrente MARIANA MUELLER WEICKERT
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2003, 2004

NORMA DO ART. 24 DA LEI Nº 11.457/2007. NORMA PROGRAMÁTICA. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. A norma do artigo acima citado (*É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta dias) a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte*) é meramente programática, não havendo cominação de qualquer sanção em decorrência de seu descumprimento por parte da Administração Fiscal, sendo certo inclusive que se encontra topologicamente em capítulo referente à organização da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (capítulo II) e não no capítulo referente ao Processo Administrativo Fiscal - PAF (capítulo III), ou seja, há fundada dúvida sobre sua aplicação, mesmo programática, ao PAF. Mesmo que se considere sua aplicação ao PAF, trata-se, apenas, de um apelo feito pelo legislador ao julgador administrativo para implementar o ditame do inciso LXXVIII do art. 5º da Constituição da República (*a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação*), pois o legislador não impôs sanção pelo descumprimento de tal norma. Por óbvio, não estabelecida a sanção na lei, não cabe ao julgador administrativo usurpar a atividade do legislador, criando sanção não prevista em lei. Ademais, no caso concreto, a administração tributária, pela Turma da Delegacia de Julgamento, proferiu decisão em prazo extremamente razoável, um pouco acima de um ano.

IRPF. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL ORDINÁRIO REGIDO PELO ART. 150, § 4º, DO CTN, DESDE QUE HAJA PAGAMENTO ANTECIPADO. NA AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO, APLICA-SE A REGRA DECADENCIAL DO ART. 173, I, DO CTN. ENTENDIMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. REPRODUÇÃO NOS JULGAMENTOS DO CARF, CONFORME ART. 62-A, DO ANEXO II, DO RICARF. *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). O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199). Reprodução da ementa do leading case Recurso Especial nº 973.733 - SC (2007/0176994-0), julgado em 12 de agosto de 2009, relator o Ministro Luiz Fux, que teve o acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC e da Resolução STJ 08/2008 (regime dos recursos repetitivos).

IRPF. REMUNERAÇÃO PELO EXERCÍCIO DE PROFISSÃO, ATIVIDADE OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE NATUREZA NÃO COMERCIAL. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO EM CARÁTER INDIVIDUAL. DESEMPENHO DE PROFISSÃO REGULAMENTADA. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA. Dentro da nova tipologia do direito da empresa do Novo Código Civil, vê-se que a recorrente sequer poderia ser considerada "empresário", constituída como empresa individual (firma individual), nos limites do art. 966, parágrafo único, do Código Civil, pois exerce profissão de natureza artística, não restando comprovado nos autos a presença do elemento de empresa. Ao revés, percebe-se que a contribuinte desempenha atividade de modelo, em caráter individual, devendo os rendimentos auferidos na atividade serem tributados como pessoa física, na forma do art. 150, § 2º, I e II, do Decreto nº 3.000/99.

ART. 129 DA LEI Nº 11.196/2005. DISPOSITIVO QUE INSTITUI UM NOVO REGIME DE TRIBUTAÇÃO PARA SOCIEDADES DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO RETROATIVA A FATO GERADOR OCORRIDO ANTERIORMENTE À EDIÇÃO DE TAL LEI. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO ÀS EMPRESAS INDIVIDUAIS. O art. 129 da Lei nº 11.196/2005 (*Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de*

2002 - *Código Civil*) sequer está voltado para a empresa individual (ou, como queira, firma individual), mas apenas às sociedades, situação última que não se amolda ao caso em debate. Ainda, caso se pretenda aplicar a norma acima ao empresário individual, prestador de serviço de profissão regulamentada, não se pode retroagir tal norma, pois a legislação do imposto de renda impede a equiparação da tributação da empresa individual de profissão regulamentada à tributação da pessoa jurídica.

MULTA QUALIFICADA. CONTA BANCÁRIA MANTIDA NO ESTRANGEIRO. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. AUSÊNCIA DA COMPROVAÇÃO DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. Não se pode negar que a exasperação da multa de ofício na área tributária indica a ocorrência de algum dos tipos previstos na Lei nº 8.137/90, que expressamente regula os crimes contra a ordem tributária. Ora, sempre que a autoridade fiscal perceber, em tese, a vulneração de tal subsistema jurídico, deve qualificar a multa de ofício, confeccionando a competente representação fiscal para fins penais. Na prática, passa-se a ter uma pena administrativa pecuniária majorada e, eventualmente, uma pena no juízo criminal. Nessa linha, soa estranho imaginar que uma vulneração da ordem financeira ou cambial, para a qual há sanções administrativas que serão aplicadas pelo Banco Central do Brasil e penas previstas na Lei nº 7.492/86 a serem aplicadas pelo juízo criminal, possa também implicar em sanções administrativas exasperadas no âmbito tributário. Ademais, mesmo no tipo do art. 22, parágrafo único, *in fine*, da Lei nº 7.492/86 (*Incorre na mesma pena quem, a qualquer título, promove, sem autorização legal, a saída de moeda ou divisa para o exterior; ou nele mantiver depósitos não declarados à repartição federal competente*), como no caso destes autos, há fundada dúvida se a repartição competente a ser notificada para o caso do contribuinte ter depósitos no exterior é a Receita Federal, o Banco Central ou quiçá ambos. Em essência, no âmbito tributário, não há diferença entre um depósito de origem comprovada a partir de conta bancária mantida no Brasil ou no exterior, ambas a partir de contas bancárias não declaradas ao fisco, sendo certo que não se qualifica a multa sobre o imposto decorrente da omissão de rendimentos provenientes de conta bancária omitida existente no País, exceto se a conta for movimentada por interposta pessoa, aberta com documento fraudulento ou que se tenha perpetrado uma fraude adicional, hipóteses não comprovadas no caso da conta bancária mantida no estrangeiro e em debate nestes autos.

VULNERAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DO ART. 2º DA LEI Nº 9.784/99. INOCORRÊNCIA. A ação fiscal transcorreu dentro de um rito de absoluta normalidade, na qual, simplesmente, a autoridade fiscal discordou da forma de tributação utilizada pela contribuinte atuada. Não houve qualquer vulneração aos princípios da administração previstos no art. 2º da Lei nº 9.784/99, mas, ao revés, vê-se um procedimento fiscal bem conduzido, no qual a contribuinte foi seguidamente intimada a comprovar fatos e situações, que culminou na atuação em discussão.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em REJEITAR as preliminares e, no mérito, em DAR provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito à compensação dos valores pagos na empresa individual Mariana Mueller Weickert-ME com o imposto lançado nestes autos e para reduzir a multa de ofício do percentual de 150% para 75%.

Assinado digitalmente

GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS - Relator e Presidente.

EDITADO EM: 09/09/2011

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Atilio Pitarelli, Carlos André Rodrigues Pereira Lima, Giovanni Christian Nunes Campos, Núbia Matos Moura, Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti e Rubens Maurício Carvalho.

Relatório

Em face da contribuinte Mariana Mueller Weickert, CPF/MF nº 037.887.919-77, já qualificada neste processo, foi lavrado, em 29/11/2007, auto de infração (fls. 308 a 316), com ciência postal em 11/12/2007 (fl. 347). Abaixo, discrimina-se o crédito tributário constituído pelo auto de infração, que sofre a incidência de juros de mora a partir do mês seguinte ao do vencimento do crédito:

IMPOSTO	R\$ 66.805,69
MULTA DE OFÍCIO	R\$ 69.551,79

À contribuinte foram imputadas as seguintes infrações:

1. omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, nos anos-calendário 2002 (R\$ 41.302,69) e 2003 (R\$ 107.336,03), conduta essa apenas com multa de ofício de no percentual de 75% sobre o imposto lançado, com a seguinte motivação (fls. 326 a 328):

(...)

26. A contribuinte é titular de firma individual, especificamente MARIANA MUELLER WEICKERT ME., CNPJ 04.956.174/0001-83, cuja atividade econômica informada (CNAE FISCAL) prescreve "Outras atividades de serviços pessoais não especificadas anteriormente". (doc. 13)

27. Esta fiscalização intimou a referida firma individual a indicar objetivamente a atividade econômica desenvolvida, descrevendo-a minuciosamente. (doc. 14)

28. Em resposta (doc. 15), a contribuinte fiscalizada, titular da firma individual, respondeu literalmente que "a respeito de sua atividade

econômica, temos a dizer que trabalha como modelo profissional, atuando em desfiles de moda e também em campanhas publicitárias em geral".

29. Ora, as atividades da empresa, descritas pela fiscalizada, são atividades de caráter personalíssimo da sua titular, ou seja, não podem ser prestadas senão por ela própria. A própria fiscalizada, ao descrever a atividade da empresa parece estar a descrever a sua atividade própria.

30. Na verdade, o que há é a contratação do modelo profissional Mariana Mueller Weickert, e não da empresa MARIANA MUELLER WEICKERT ME.

Trata-se de obrigação de fazer do tipo personalíssimo, lá do Direito Civil, em que se contrata uma pessoa específica para fazer algo, sendo que esta pessoa contratada é insubstituível.

31. Quem contrata Mariana Weickert para um desfile, por exemplo, através de sua firma individual, não aceitará que a empresa a substitua, lhe mande outra modelo no lugar. O contrato, embora de direito seja com a firma individual, de fato é com a modelo Mariana Weickert.

32. Cópias das notas fiscais emitidas pela firma individual referida comprovam a natureza personalíssima do serviço prestado. (doc. 21)

33. Ali aparecem, por exemplo, referências a desfiles e fotos realizados para a internacionalmente conhecida agência de modelos FORD MODELS BRASIL LTDA., para a também conhecida marca ELLUS IND. E COM. LTDA., além de serviços prestados principalmente a uma empresa denominada TECNOBLU LTDA., CNPJ 00.056.633/0001-11, com sede em Blumenau-SC e atividade informada de produção de aviamentos para costura, mas que pesquisa no seu site www.tecnoblu.com.br mostra ser bastante conhecida e reconhecida no mundo da moda, participando de feiras e eventos.

34. O artigo 3º, § 4º, da Lei nº 7.713, de 1988 - lei que dispõe sobre a tributação pelo imposto de renda dos rendimentos da pessoa física - estabelece 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 a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título".

35. E o artigo 123 do Código Tributário Nacional determina que "Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes".

36. Portanto os contratos celebrados pela contribuinte não podem modificar a definição legal do sujeito passivo, que no caso é a pessoa física, pois os contratos envolvem a prestação individual e personalíssima de serviços ou a cessão de direitos autorais pela utilização de nome, marca e/ou imagem.

37. Por esta razão, os rendimentos reportados como tendo sido auferidos pela firma individual MARIANA MUELLER WEICKERT ME., CNPJ 04.956.174/0001-83, anos-calendário 2002 e 2003, consubstanciam-se, de

fato e de direito, rendimentos da pessoa física de Mariana Mueller Weickert, e como tal devem ser tributados.

2. omissão de rendimentos recebidos de fontes do exterior, nos anos-calendário 2002 (R\$ 101.842,85) e 2003 (R\$ 22.491,15), conduta essa apenada com multa de ofício qualificada no percentual de 150% sobre o imposto lançado, com a seguinte motivação (fl. 328 e 329):

38. Conforme descrito nos parágrafos 17 e 25, a contribuinte reconheceu a titularidade da conta nº OVS-008279-12, do Banco Prudential Securities, Nova Iorque, assim como dos recursos ali depositados conforme datas e valores constantes do quadro do parágrafo 22, abaixo reproduzido:

DATA	HISTÓRICO	CRÉDITO - US\$
08/01/2002	FEDERAL FUNDS RCVD VALLEY NATIONAL BANKW	6.300,00
23/04/2002	CHIPS FUNDS RCVD BANK OF TOKIO - MITSUBI	36.895,00
18/12/2003	BOOK TRANSFER FROM CHASE	7.647,45
TOTAL		50.842,45

39. Afirmando que estes recursos são pagamentos que recebeu por trabalhos de modelo profissional que efetuou naquelas datas.

40. Em que pese o fato de que não apresentou documentação comprobatória destes pagamentos, confirmando a sua condição profissional, é público e notório que a contribuinte fiscalizada é modelo profissional.

41. Sua mãe, Anamaria Weickert, além de também afirmar o fato, trouxe a esta fiscalização fotos que o sustentam. (doc. 02)

42. Cópias de seus passaportes no período mostram que viajava constantemente ao Estados Unidos da América, além de outros países. (docs. 02 e 08)

43. Além disso, uma singela pesquisa no site de busca "google", sob argumento "Mariana Weickert", evidencia a publicidade e notoriedade de sua atividade profissional.

44. De modo que esta fiscalização está convencida de que os recursos de fato são oriundos da atividade de modelo profissional da contribuinte fiscalizada.

(...)

45. Estes recursos, a par do fato da contribuinte não ter apresentado documentação que pudesse esclarecer a natureza da relação com os seus contratantes - a informação prestada por ela é de que os "recursos foram recebidos por agências regularmente estabelecidos em seus países de origem", são rendimentos tributáveis, a teor do disposto nos arts. 43, I, IV, V, X e XIII, "e"; 45, I, II, III e VII; 52, III, 53, I a III e 55, VII do RIR/99, combinados com os arts. 43, 45, 114, 116, 118, 121 e 123 do Código Tributário Nacional, instituído pela Lei nº5.172, de 25 de outubro de 1966.

46. A contribuinte nada comprovou acerca da tributação destes recursos no estrangeiro, de modo que estes recursos devem ser tributados no Brasil.

330 e 331):

Ainda, na descrição das infrações, assim acrescenta a autoridade fiscal (fls.

51. Não há, nas respectivas DIRPFs, nenhum valor declarado a título de rendimentos tributáveis recebidos do exterior. Tampouco há menção à existência de conta bancária em instituição sediada no exterior.

52. Os valores de rendimentos isentos e não tributáveis referem-se a distribuição de lucros efetuada pela firma individual da contribuinte: MARLANA MUELLER WEICKERT ME., CNPJ 04.956.174/0001-83.

53. A mesma firma individual é indicada como fonte pagadora dos rendimentos tributáveis informados.

54. Constatado, portanto, que a contribuinte ora fiscalizada não ofereceu à tributação os rendimentos auferidos no exterior, decorrentes de sua atividade de modelo profissional, em suas DIRPFs relativas aos anos-calendário 2002 e 2003.

55. Resta saber, ainda, se estes rendimentos não foram declarados como receita de sua firma individual, posto que, como vimos acima, tinha por objeto a prestação de serviços personalíssimos de sua titular.

56. Entretanto, análise das cópias de todas as notas fiscais de prestação de serviços, emitidas em 2002 e 2003, não consignam nenhuma prestação de serviço de modelo profissional a cliente no exterior.

57. Destarte, não pode ser outra a conclusão desta fiscalização no sentido de que os rendimentos auferidos no exterior, anos de 2002 e 2003, decorrentes da atividade de modelo profissional da contribuinte ora fiscalizada, Mariana Mueller Weickert, constituem omissão de receita.

58. Referidos valores, indicados na tabela constante do parágrafo 48, foram levados ao Auto de Infração para constituição do tributo correspondente - Imposto de Renda.

(...)

90. Os valores dos tributos recolhidos pela firma individual, equiparada à pessoa jurídica, não foram compensados com o tributo apurado por não se tratarem de recolhimentos havidos nos termos dos artigos 11 e 12, V da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995.

A multa de ofício no tocante aos rendimentos recebidos no exterior foi qualificada com a seguinte motivação (fls. 333 a 335)

63. Devemos verificar se os fatos anteriormente narrados, que detalham a conduta da contribuinte fiscalizada, se encaixam em uma das definições de evidente intuito de fraude, estampadas nos arts. 71, 72 e 73, acima transcritos. A conduta a ser analisada no

presente caso é: manter conta-corrente bancária em país estrangeiro, sob titularidade de outrem, destinada a receber rendimentos decorrentes de prestação de serviços no exterior, omitindo do fisco tanto a existência da conta-corrente como os recursos ali creditados.

64. Numa análise objetiva dos fatos aqui apurados frente aos dispositivos legais em comento, não há como não deixar de enquadrar a **manutenção da conta bancária no estrangeiro, sob titularidade de outrem, destinada a receber rendimentos decorrentes de prestação de serviços no exterior, omitindo do fisco tanto a existência da conta-corrente como os recursos ali creditados** na definição de sonegação contida no art. 71 da Lei 4.502/64, já transcrito. (...)

67. A alegação da fiscalizada de que os recursos eram recebidos líquidos, ou seja, que as agências contratantes de seus serviços pagavam todas as taxas, impostos e despesas absolutamente não se sustenta.

68. Se assim fosse, se os rendimentos de fato já houvessem sido tributados no país de origem, por que razão não informar a existência da conta bancária e os rendimentos, haja vista que, dependendo do país, existem acordos internacionais que evitam a bitributação?

69. Ressalte-se que estamos no final de 2007, e que os rendimentos referem-se aos anos de 2000, 2002 e 2003. Não fosse a circunstância da fiscalização relativa à sua mãe, Anamaria Weickert, que identificou transferências de recursos da conta do exterior em nome dela mas de titularidade de fato da fiscalizada, e estes fatos teriam passado ao largo do conhecimento do órgão fiscal brasileiro.

70. Nenhuma iniciativa demonstrou a fiscalizada, nestes anos todos, no sentido de apresentar ao fisco a verdade sobre seus rendimentos e patrimônio no exterior. É presumível que assim se mantivesse, silente, pois que a economia no pagamento de tributos era certamente compensadora.

71. Ainda que redundante, rememoremos: a contribuinte assumiu a titularidade de conta bancária em instituição sediada em Nova Iorque, Estados Unidos da América, reconheceu como decorrente de suas atividades profissionais os créditos financeiros ali havidos e manteve todas estas informações à margem do fisco brasileiro, tudo isto durante 07 anos!

72. Não há que se falar em equívoco ou esquecimento. Esta hipótese até poderia ser plausível se se referisse a um ano, mas quando a conduta é permanente, uniforme, durante vários anos, não se é possível considerá-la. Trata-se, na verdade, de ação dolosa no sentido de impedir o conhecimento do fisco da ocorrência do fato gerador, que é exatamente o que denota a intenção de sonegar, prevista no art. 71 da Lei 4.502/64.

73. A consideração dos créditos bancários como receita omitida é, portanto, imposição legal.

Processo nº 13971.003140/2007-89
Acórdão nº 2102-01.490

S2-C1T2
Fl. 5

Inconformada com a autuação, a contribuinte apresentou impugnação ao lançamento, dirigida à Delegacia da Receita Federal de Julgamento.

Dentre a documentação anexada à impugnação, a contribuinte trouxe atestado do Sindicato dos Artistas e Técnicos em Espetáculos de Diversões no Estado de São Paulo, qualificando-a como artista (função manequim e modelo) à luz do art. 7º, III, da Lei nº 6.533/78 (fl. 235), bem como recolhimentos de tributos na sistemática de pagamento do Simples Federal (fls. 436 a 445).

A 4ª Turma da DRJ/FNS, por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 07-15.049, de 06 de fevereiro de 2009 (fls. 448 a 462).

A contribuinte foi intimada da decisão *a quo* em 10/03/2009 (fl. 465). Irrresignada, interpôs recurso voluntário em 08/04/2009 (fl. 472).

No voluntário, a recorrente alega, em síntese, que:

- I. nos termos do art. 24 da Lei nº 11.457/2007, a administração fiscal deve preferir decisão no prazo máximo de um ano a contar da protocolização do recurso. No caso dos autos, a então impugnante apresentou reclamação em 03/01/2008 e a Turma de Julgamento da DRJ somente prolatou decisão em 06/02/2009, sendo de rigor decretar a decadência do direito de constituir o crédito tributário em face da inocorrência de decisão tempestiva da autoridade administrativa;
- II. a decadência, contada na forma do art. 150, § 4º, do CTN, extinguiu os créditos tributários lançados há mais de cinco anos da ciência do lançamento, considerando os fatos geradores com periodicidade mensal;
- III. *“Conforme se pode verificar em fls. 140-141 dos autos, a Recorrente é titular de Firma individual MARIANA MUELLER WEICKERT ME, CNPJ 04.956.174/0001-83. Trata-se de micro, optante do SIMPLES, e que se encontra em situação regular junto aos órgãos fazendários. Tem como atividade econômica “CNAE: 9609-2-99 Outras atividades de serviços pessoais não especificadas anteriormente” (fls. 141). A Recorrente, sendo modelo profissional (atividade devidamente regulamentada nos termos da Lei nº 6.533, de 24.05.78) e devidamente inscrita no Sindicato da sua classe profissional (Doc. 04 da Impugnação - fls. 430/431), atua através da Firma Individual MARIANA MUELLER WEICKERT ME (Doc. 05 da Impugnação - fls. 433/434) em atividades relacionadas a campanhas publicitárias em geral e desfiles de moda, conforme esclareceu em fls. 148. Ou seja, exerce de forma habitual, através da Firma Individual organizada, atividade econômica de natureza civil e comercial a venda a terceiros de serviços, com o fim especulativo de lucro” (fl. 477 – transcrição do recurso voluntário);*
- IV. labora em grave equívoco a decisão recorrida e a autoridade lançadora, pois as empresas individuais, como a firma individual

Mariana Mueller Weickert ME, CNPJ 04.956.174/001-83, são equiparadas à tributação da pessoa jurídica; por força dos arts. 146 a 150 do Decreto nº 3.000/99;

- V. *“... mesmo que se admita que a atividade da Recorrente é a prestação de serviços de natureza intelectual, in casu de natureza cultural e artística, em caráter personalíssimo, o entendimento do acórdão recorrido encontra-se superado pelo artigo 129 da lei nº 11.196, de 21.11.2005, não havendo que falar-se em sua inaplicabilidade...”* (fl. 480 – transcrição do recurso voluntário), norma de caráter interpretativo;
- VI. acaso não acatado a linha defensiva acima, deve-se deferir a compensação dos tributos pagos na firma individual, como comprovado nestes autos, com o imposto aqui combatido, sob pena de configuração de um inaceitável enriquecimento sem causa do ente tributante. Deve-se salientar que o fisco fez uma reclassificação de rendimentos da empresa individual para a pessoa física, devendo, por óbvio, considerar os pagamentos feitos na PJ, conforme pacífica jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes, e, ainda, outorgar o pagamento das diferenças sem multa de ofício, visto que não houve a manifesta intenção do agente de sonegar;
- VII. os recursos recebidos no exterior foram líquidos de imposto e demais comissões, pagos pelas agências que contratavam a recorrente, estando diligenciando para comprovar tal situação, o que impediria a autoridade fiscal de encerrar o feito, sob pena de cerceamento do direito de defesa da contribuinte. Ademais, tais valores não poderiam ser considerados rendimentos omitidos, pois caberia ao fisco comprovar seu consumo, evidenciando os sinais exteriores de riqueza, sempre lembrando que depósitos lastreados em extratos bancários não constituem, por si só, rendimentos, conforme remansosa jurisprudência;
- VIII. a qualificação da multa de ofício deve ser cancelada, pois se utilizou um fundamento legal (art. 44, II, da Lei nº 9.430/96) que remete à multa de ofício no percentual de 50%, com violação ao princípio da tipicidade e da legalidade. Ademais, no mérito dessa imputação, não se comprovou que a contribuinte tenha agido com evidente intuito de fraude, praticando uma das condutas dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, bem como tal multa tem caráter claramente confiscatório;
- IX. a autuação vulnerou os princípios do art. 2º da Lei nº 9.784/1999, especificamente os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, pois não se demonstrou a riqueza auferida pela fiscalizada com os rendimentos omitidos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, Relator

Declara-se a tempestividade do apelo, já que o contribuinte foi intimado da decisão recorrida em 10/03/2009 (fl. 465), terça-feira, e interpôs o recurso voluntário em 08/04/2009 (fl. 472), dentro do trintídio legal, este que teve seu termo final em 09/04/2009, quinta-feira. Dessa forma, atendidos os demais requisitos legais, passa-se a apreciar o apelo, como discriminado no relatório.

Passa-se a debater o **item I** da defesa (decadência do crédito tributário em decorrência da violação do art. 24 da Lei nº 11.457/2007).

A norma do artigo acima citado (*É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte*) é meramente programática, não havendo cominação de qualquer sanção em decorrência de seu descumprimento por parte da Administração Fiscal, sendo certo inclusive que se encontra topologicamente em capítulo referente à organização da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (capítulo II) e não no capítulo referente ao Processo Administrativo Fiscal - PAF (capítulo III), ou seja, há fundada dúvida sobre sua aplicação, mesmo programática, ao PAF.

Mesmo que se considere sua aplicação ao PAF, trata-se, apenas, de um apelo feito pelo legislador ao julgador administrativo para implementar o ditame do inciso LXXVIII do art. 5º da Constituição da República (*a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação*), pois o legislador não impôs sanção pelo descumprimento da norma programática.

Por óbvio, não estabelecida a sanção na lei, não cabe ao julgador administrativo usurpar a atividade do legislador, criando sanção não prevista em lei. Ademais, no caso concreto, a administração tributária, pela Turma da Delegacia de Julgamento, proferiu decisão em prazo extremamente razoável, um pouco acima de um ano.

No ponto, sem razão ao recorrente.

Passa-se à defesa do **item II** (decadência).

Primeiramente, faz-se breve menção à tradicional jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes e do CARF sobre a matéria.

Entendia-se que a regra de incidência de cada tributo era que definia a sistemática de seu lançamento. Se a legislação atribuísse ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, o tributo amoldar-se-ia à sistemática de lançamento denominada de homologação, onde a contagem do prazo decadencial dar-se-ia na forma disciplinada no art. 150, § 4º, do CTN, sendo irrelevante a existência, ou não, do pagamento, e, no caso de dolo, fraude ou simulação, a regra decadencial tinha assento no art. 173, I, do CTN. Este era o entendimento aplicado ao lançamento do imposto de renda da pessoa física e da pessoa jurídica sujeito ao ajuste anual.

Assim era pacífico no âmbito do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes que a contagem do prazo decadencial do imposto de renda da pessoa física e jurídica sujeito ao ajuste anual amoldar-se-ia à dicção do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, quando a contagem passa a ser feita na

forma do art. 173, I, do Código Tributário Nacional. Como exemplo dessa jurisprudência, citam-se os acórdãos nºs: 101-95.026, relatora a Conselheira Sandra Maria Faroni, sessão de 16/06/2005; 102-46.936, relator o Conselheiro Romeu Bueno de Camargo, sessão de 07/07/2005; 103-23.170, relator o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, sessão de 10/08/2007; 104-22.523, relator o Conselheiro Nelson Mallmann, sessão de 14 de junho de 2007; 106-15.958, relatora a Conselheira Ana Neyle Olímpio Holanda, sessão de 08/11/2006.

O entendimento acima também veio a ser acolhido pelo CARF a partir de 2009, quando este Órgão substituiu os Conselhos de Contribuintes.

Entretanto, veio a lume uma alteração no Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, através de alteração promovida pela Portaria do Ministro da Fazenda n.º 586, de 21.12.2010 (Publicada no DOU em 22.12.2010), que passou a fazer expressa previsão no sentido de que *“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 n.º 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”* (Art. 62-A do anexo II do RICARF). E o Superior Tribunal de Justiça, no rito dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC), confessou uma tese na matéria decadencial diversa do CARF, como abaixo se vê, sendo de rigor aplicá-la nos julgamentos da segunda instância administrativa.

Assim, no que diz respeito a decadência dos tributos lançados por homologação, tivemos o Recurso Especial nº 973.733 - SC (2007/0176994-0), julgado em 12 de agosto de 2009, sendo relator o Ministro Luiz Fux, que teve o acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC e da Resolução STJ 08/2008 (regime dos recursos repetitivos), assim ementado:

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).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e,

consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Do precedente acima do Superior Tribunal de Justiça, a existência, ou não, do pagamento passou a ser relevante para definir a regra decadencial. Para a hipótese de inocorrência de dolo, fraude ou simulação, a existência de pagamento antecipado leva a regra para as balizas do art. 150, § 4º, do CTN; já a inexistência, para o art. 173, I, do CTN.

Ainda, todas as infrações imputadas à contribuinte impactam o imposto apurado no ajuste anual, sendo de rigor asseverar que todos os fatos geradores ocorreram em 31/12 de cada ano-calendário, ou seja, as eventuais infrações dos anos-calendário 2002 e 2003 interfeririam no fato gerador do imposto de renda apurado em 31/12/2002 e 31/12/2003, daí contando-se o prazo decadencial, que, para esses anos-calendário informados, teria termo final decadencial em 31/12/2007 e 31/12/2008 (isso considerando a regra mais benéfica para o contribuinte na contagem do prazo decadencial, qual seja, a do art. 150, § 4º, do CTN),

momento posterior à ciência do lançamento (11/12/2007 - fl. 347), e, assim, não haveria falar em decadência para as infrações dos anos-calendário 2002 e 2003.

O entendimento acima, no tocante ao aperfeiçoamento do fato gerador do imposto de renda apurado no ajuste anual em 31/12 de cada ano-calendário, está em linha com a inteligência da Súmula CARF nº 38: “*O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário*”.

Por tudo, sem razão à recorrente.

Agora se passa ao cerne da controvérsia, estampada nas defesas dos **itens III a VI**, nas quais a contribuinte vergasta a reclassificação dos rendimentos da empresa individual MARIANA MUELLER WEICKERT ME para a pessoa física MARIANA MUELLER WEICKERT.

Antes de tudo, deve-se observar que a empresa individual acima tributava suas rendas como pessoa jurídica, na sistemática, favorecida e diferenciada, de pagamento do Simples Federal (Lei nº 9.317/96), como se viu pelas guias de recolhimento juntadas aos autos (fls. 436 a 445). E, pelo art. 9º, XIII, da Lei nº 9.317/96 (*Não poderá optar pelo SIMPLES, a pessoa jurídica: que preste serviços profissionais de corretor, representante comercial, despachante, ator, empresário, diretor ou produtor de espetáculos, cantor, músico, dançarino, médico, dentista, enfermeiro, veterinário, engenheiro, arquiteto, físico, químico, economista, contador, auditor, consultor, estatístico, administrador, programador, analista de sistema, advogado, psicólogo, professor, jornalista, publicitário, fisicultor, ou assemelhados; e de qualquer outra profissão cujo exercício dependa de habilitação profissional legalmente exigida*), a empresa individual MARIANA MUELLER WEICKERT ME, que desempenha atividade regulada pela Lei nº 6.533/78 (*Dispõe sobre a regulamentação das profissões de Artistas e de técnico em Espetáculos de Diversões, e dá outras providências*), como se vê pelo atestado de fl. 235, sequer poderia fazê-lo, pois se trata de profissão (Artista – função modelo e manequim) cujo exercício depende de habilitação profissional legalmente exigida, hipótese com vedação à adesão ao Simples Federal, como se vê pelos excertos acima destacados. E aqui se deve lembrar que o Supremo Tribunal Federal, na ADI 1.643-DF, proposta pela Confederação Nacional das Profissões Liberais, na relatoria do Ministro Maurício Corrêa, em sessão de 05 de dezembro de 2002, assentou a constitucionalidade do art. 9º, XIII, da Lei nº 9.317/96.

Porém o debate central aqui não se volta para as modalidades de tributação como pessoa jurídica que a empresa individual MARIANA MUELLER WEICKERT ME poderia fazê-lo, mas se essa poderia ser equiparada à pessoa jurídica para fins do imposto de renda. Caso positivo, eventual enquadramento indevido nos regimes tributários da pessoa jurídica seria corrigido, porém se mantendo a tributação como ente abstrato. Caso contrário, as rendas da empresa individual teriam que ser tributadas como pessoa física.

Para uma perfeita compreensão do assunto ora em debate, faz-se necessário fazer um breve apanhado da tipologia societária existente no decaído Código Civil de 1916 (empresa individual, sociedade civil de profissão legalmente regulamentada e sociedades mercantis) e no novo Código Civil¹ (empresário individual, sociedade empresária e sociedade simples).

¹ E agora, com a Lei nº 12.441/2011, com vigência a partir de 180 dias após a publicação dela (12/07/2011), virá a lume a empresa individual de responsabilidade limitada.

Primeiramente, passa-se a apreciar o quadro normativo societário (e tributário) vigente no decaído Código Civil de 1916.

No regime do Código Civil de 1916 e legislação superveniente, as sociedades de prestação de serviço de profissão legalmente regulamentada eram incorporadas como sociedades civis (art. 16, I, do Código Civil de 1916).

A par das sociedades civis, tinham-se as sociedades mercantis e empresas individuais, tríduo essencial para ação do empreendedor na atividade econômica, com organização dos fatores de produção, para produzir e fazer circular bens e serviços, com fim especulativo de lucro.

A sociedade mercantil não oferecia maiores dúvidas, existindo quando duas ou mais pessoas, ligadas pela *affectio societatis*, efetuavam contrato de sociedade entre si, objetivando a produção e venda a terceiros de bens ou serviços, com o fim especulativo de lucro.

Já a empresa individual era aquela de titularidade unipessoal, igualmente com o fim de organizar os fatores de produção (capital, mão-de-obra, insumos e tecnologia), para promover a produção e circulação de bens e serviços. Em termos de direito tributário (art. 150 do Decreto nº 3.000/99), as empresas individuais (*firmas individuais; 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; as pessoas físicas que promoverem a incorporação de prédios em condomínio ou loteamento de terrenos*) são equiparadas à tributação das pessoas jurídicas para os efeitos do imposto de renda. Entretanto, algumas pessoas físicas que, individualmente, exercem determinadas atividades profissionais legalmente regulamentadas, ou não², com o mesmo objetivo antes citado, jamais podem ser equiparadas à tributação da pessoa jurídica, devendo ser tributadas como pessoa física.

Dessa forma, a empresa individual, desde que pudesse ser equiparada à pessoa jurídica, fruindo das normas da tributação da pessoa coletiva, e não incidisse em alguma das atividades vedadas pelos regimes tributários diferenciados das microempresas e empresas de pequeno porte, poderiam aderir a quaisquer dos regimes tributários das pessoas jurídicas (lucro real, presumido, arbitrado ou Simples Federal).

Esse era o quadro normativo, societário e fiscal, vigente antes do Novo Código Civil.

E pelo quadro acima, no tocante ao primeiro ano da autuação destes autos (ano-calendário 2002), vigente ainda o Código Civil de 1916, vê-se que a atividade desenvolvida pela contribuinte (Artista – função manequim e modelo), enquadra-se na vedação

² Atividades descritas no Art. 150, § 2º, do Decreto nº 3.000/99 – Atividades de médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras que lhes possam ser assemelhadas; profissões, ocupações e prestação de serviços não comerciais; agentes, representantes e outras pessoas sem vínculo empregatício que, tomando parte em atos de comércio, não os praticarem, todavia, por conta própria; serventários da justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e outros; corretores, leiloeiros e despachantes, seus prepostos e adjuntos; 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; e 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.

da equiparação à tributação da pessoa jurídica, prevista no art. 150, § 2º, I e II, do Decreto nº 3.000/99, aqui registrando que não há qualquer diferença entre empresa individual e firma individual³, ou seja, alguns tipos de empreendimentos individuais não podem ser equiparadas à tributação da pessoa jurídica, como ocorre com a atividade da recorrente. Veja-se a legislação de regência abaixo, que claramente veda a equiparação da pessoa física à tributação da pessoa jurídica, no caso do exercício de profissões reguladas por lei, como ocorreu com o caso vertente:

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).

§1ºSão 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");

(...)

§2ºO disposto no inciso II do parágrafo anterior não se aplica às pessoas físicas que, individualmente, exercem 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"); (grifou-se)

Em essência, o objetivo básico da legislação do imposto de renda era impedir que pessoas físicas que prestavam serviço de profissões legalmente regulamentadas, travestidas de pessoa jurídica, pudessem aderir aos regimes tributários das pessoas jurídicas, inclusive o Simples Federal (tais pessoas físicas caso, em nome individual, explorassem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de prestação de serviço de profissão legalmente regulamentada – médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras que lhes possam ser assemelhadas – com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de serviços, deveriam tributar seus rendimentos como pessoas físicas, na forma do art. 150, § 2º, I, do Decreto nº 3.000/99).

³ Nesse ponto, deve-se observar que há em paralelo o conceito de firma individual, utilizado na legislação do imposto de renda, como uma das espécies de empresa individual (art. 150 do Decreto nº 3.000/99). Na prática, há uma confusão terminológica entre firma individual e empresa individual, não sendo possível apreender uma diferença entre elas, como se pode ver em ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Análise Estrutural e Teleológica do Enunciado do Art. 129 da Lei nº 11.196/05*. In ANAN JR., Pedro & PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Prestação de Serviços Intelectuais por Pessoas Jurídicas: Aspectos Legais, Econômicos e Tributários*. São Paulo: MP Editora, 2008, p. 485 a 504.

Já com a publicação do Novo Código Civil, adotando a teoria da empresa, houve uma alteração da tipologia acima citada, surgindo a figura do empresário individual, aquele que profissionalmente desenvolve atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços (art. 966 do Código Civil), em todo assemelhado à antiga empresa individual⁴; a sociedade empresária, quando pessoas celebram contrato de sociedade que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados (arts. 966, 982 e 983 do Código Civil); e a sociedade simples ou não empresária (arts. 982 e 983 do Código Civil).

O conceito de atividade empresária, elemento essencial para distinguir as sociedades, empresária e simples, veio apenas informado no art. 966 do Código Civil, no denominado elemento de empresa, *verbis*:

Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

Parágrafo único. Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

Leslie Amendolara (A Sociedade Intelectual no Código Civil. In ANAN JR., Pedro & PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Prestação de Serviços Intelectuais por Pessoas Jurídicas: Aspectos Legais, Econômicos e Tributários*. São Paulo: MP Editora, 2008, p. 74) assim detalha o elemento de empresa:

A doutrina tem considerado, embora sem estabelecer uma definição clara, que seriam elementos de empresa: a profissionalização, organicidade e economicidade.

A profissionalização caracteriza-se pela presença, na sociedade, de um quadro de profissionais especializados, exercendo suas atividades com permanência dentro de uma hierarquia. A organicidade, como salienta Adalberto Simão Filho, 'põe em funcionamento um fundo de comércio que vincula, através de empresário individual ou societário, ente personalizado, cuja missão é representar juridicamente a empresa no mundo de negócios e cujos atos são praticados repetidamente, em série orgânica, e são sempre comerciais, pela sua própria natureza'. A economicidade decorre da atividade empresarial na produção e circulação de bens e serviços. Na economia de mercador, ela se manifesta pela interação de compradores e vendedores, que ditarão o preço das mercadorias ou dos serviços, sem interferência de cartéis ou do Estado.

Outro aspecto fundamental é a perseguição do lucro, condição para sua sobrevivência e desenvolvimento, remuneração e geração de riqueza para os sócios.

⁴ E agora, com a Lei nº 12.441/2011, com vigência a partir de 180 dias após a publicação (12/07/2011), a empresa individual de responsabilidade limitada, a qual não será debatida nestes autos, já que essa Lei não se encontra ainda vigente.

Manoel Ignácio Torres Monteiro (Análise Estrutural e Teleológica do Enunciado do Art. 129 da Lei nº 11.196/05. In ANAN JR., Pedro & PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Prestação de Serviços Intelectuais por Pessoas Jurídicas: Aspectos Legais, Econômicos e Tributários*. São Paulo: MP Editora, 2008, p. 53 e 54) assim estrema sociedade empresária e simples, com foco no elemento de empresa:

A expressão elemento de empresa refere-se a situações em que a atividade profissional intelectual, científica, literária ou artística é absorvida pela atividade empresarial, da qual se tornaria um mero elemento.

Segundo a doutrina predominante, para que essas sociedades sejam consideradas empresárias, seria necessária a existência de uma estrutura empresarial, na qual terceiros não-sócios ou empregados concorram para a execução da atividade fim, e, de outro lado, os sócios exerçam também atividades de coordenação dos fatores de produção.

Esse conceito pode ser melhor entendido com base nos seguintes Enunciados da III Jornada de Direito civil do Conselho de Justiça Federal:

194 – Os profissionais liberais não são considerados empresários, salvo se a organização dos fatores de produção for mais importante que a atividade pessoal desenvolvida.

195 – A expressão elemento de empresa demanda interpretação econômica, devendo ser analisada sob égide da absorção da atividade intelectual, de natureza científica, literária ou artística, como um dos fatores da organização empresarial.

Nessa ordem de idéias, deve-se reconhecer que, às vezes, há uma enorme dificuldade em distinguir a existência, ou não, de um elemento de empresa no exercício de uma atividade profissional, o que justifica a existência, ou não, de um empresário ou sociedade empresária. Assim, por exemplo, não há dúvida de que um advogado que contrate uma secretária para apoiar seu mister não pode ser encarado como empresário individual (empresa individual). Simplesmente é uma pessoa física, que desempenha uma profissão liberal, devendo oferecer seus rendimentos à tributação no regime das pessoas físicas. Porém, suponha dois médicos que operem uma clínica, em sociedade, com contratação de empregados. Se tais médicos não contratarem outros médicos ou profissionais de profissão regulamentada, surge a dúvida quanto à existência de um elemento de empresa, pois a prestação do serviço pelos profissionais sócios médicos se assemelha à prestação individual de cada um deles, ou seja, no máximo poder-se-ia permitir que houvesse a constituição do empreendimento como sociedade simples. Porém se houver a contratação de outros profissionais médicos, parece claro a existência de um elemento de empresa, podendo tratar essa entidade como uma sociedade empresária, com tributação como tal, e não como pessoa física ou como sociedade simples (regime geral das demais empresas).

E a questão que aqui se coloca é se a nova tipologia societária trazida pelo Novo Código Civil, de alguma forma, teria o condão de alterar a legislação do imposto de renda no tocante a uma empresa que exerça, individualmente, profissões de atividades legalmente habilitadas.

Para o caso em debate, dentro da nova tipologia do direito da empresa do Novo Código Civil, vê-se que a recorrente sequer poderia ser considerada “empresário”, constituída como empresa individual (firma individual), nos limites do art. 966, parágrafo

único, do Código Civil, nas partes abaixo destacadas, pois exerce profissão de natureza artística, desenvolvendo ela mesmo a atividade profissional, em caráter personalíssimo, não restando comprovado nos autos a presença do elemento de empresa, que seria aquele estrutura empresarial que visa movimentar fatores de produção – trabalho, capital, tecnologia etc. -, quando a atividade personalíssima da recorrente (artista/modelo) seria absorvida pela atividade empresarial (aqui não se nega que uma empresa individual/empresário individual possa contratar pessoas, instalações, outros profissionais, inclusive de profissões regulamentadas idênticas ao do titular da empresa individual, tudo a concretizar o elemento de empresa, naquela situação que a atividade empresarial do titular é absorvida pela gestão do negócio, situação, entretanto, que não se viu nestes autos):

Art. 966 do Código Civil. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

Parágrafo único. Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa. (grifou-se)

Ademais, continuam vigentes as mesmas normas do art. 150 do Decreto nº 3.000/99, que impede que uma atividade de profissão regulamentada, com exercício profissional individual, como se viu nestes autos, possa ter as rendas dela tributadas de forma equiparada à pessoa jurídica.

Por fim, o art. 129 da Lei nº 11.196/2005 (*Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da **sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada**, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil*) sequer está voltado para a empresa individual (ou, como queira, firma individual), mas apenas às sociedades, situação última que não se amolda ao caso aqui em debate.

Ainda, caso se pretenda aplicar a norma acima ao empresário individual, prestador de serviço de profissão regulamentada, não se pode retroagir tal norma, pois a legislação anterior do imposto de renda, como se viu, impedia a equiparação da tributação à da pessoa jurídica.

Já no tocante ao pedido de compensação, entendo que assiste razão à recorrente, até em razão de um paralelismo de procedimento, em obediência ao princípio da moralidade administrativa, já que soaria desarrazoado reclassificar as receitas da empresa individual para rendimentos da pessoa física, mantendo lá os tributos pagos, obrigando que a pessoa física/empresa individual solicitasse uma restituição, para compensação posterior, sofrendo o ônus de eventual decadência do direito creditório ou mesmo da imposição global da multa de ofício aqui lançada, quando se sabe que, contemporaneamente ao fato gerador do imposto referente às receitas reclassificadas, houve pagamento parcial dos tributos sobre tais receitas/rendimentos reclassificados.

É de se observar que a exação total paga no âmbito do Simples Federal pela empresa individual deve ser corrigida pela Taxa Selic, como pagamento indevido, até o vencimento do imposto de renda da pessoa física lançado (30/04/2003 e 30/04/2004 – fl. 316), aí efetuando a compensação. Do imposto remanescente, incidirá juros de mora a partir do mês seguinte ao vencimento, agregado da multa de ofício no percentual de 75% sobre o imposto remanescente, não sendo aqui possível acatar o pleito de exoneração da multa de ofício feito pela recorrente, já que se detectou imposto a pagar em procedimento de ofício, sendo de rigor aplicar a cominação legal sobre o imposto remanescente, na forma do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Por tudo, aqui se registra que esse Conselheiro relator já confessou entendimento em todo similar ao presente caso, como se viu no Acórdão nº 106-17.147, sessão de 05 de novembro de 2008, que restou assim ementado:

IRPF - REMUNERAÇÃO PELO EXERCÍCIO DE PROFISSÃO, ATIVIDADE OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE NATUREZA NÃO COMERCIAL - PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE NATUREZA PERSONALÍSSIMA - TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA.

Não há plausibilidade jurídica em defender a regularidade da constituição de empresa de prestação de serviço, detentora de um único ativo vinculado à imagem de um tenista profissional, para comercialização dos desdobramentos patrimoniais do direito de imagem, quando a empresa centra-se unicamente na figura do tenista, o qual é o responsável principal pela execução (ou inexecução) dos contratos geradores de renda, e não meramente um anuente. Claramente seria uma sociedade cujo affectio societatis se resumiria à redução do pagamento dos tributos incidentes sobre os rendimentos do trabalho percebidos unicamente por um dos sócios, e não uma atividade econômica específica, que pudesse alavancar a carreira ou os negócios do anuente agenciado. O que une os sócios dessa sociedade não é o desenvolvimento de uma atividade econômica, mas uma pretensa redução de carga tributária, já que todo o ônus (e bônus) da prestação dos serviços está vinculado ao desempenho personalíssimo de um dos sócios. Assim, deve ser tributada como rendimento de pessoa física a remuneração por serviços prestados, de natureza personalíssima, sem vínculo empregatício, independentemente da denominação que lhe seja atribuída.

ART. 129 DA LEI Nº 11.196/2005 - DISPOSITIVO QUE INSTITUI UM NOVO REGIME DE TRIBUTAÇÃO - IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO RETROATIVA A FATO GERADOR OCORRIDO ANTERIORMENTE À EDIÇÃO DE TAL LEI.

Dispositivo que institui uma nova modalidade de tributação não pode ser encarado como norma interpretativa, a retroagir seus efeitos para fatos geradores anteriores a sua edição.

RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITAS DE PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA DO SÓCIO - COMPENSAÇÃO DOS TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA COM AQUELE LANÇADO NA PESSOA FÍSICA EM

DECORRÊNCIA DOS RENDIMENTOS/RECEITAS RECLASSIFICADOS - HIGIDEZ.

Em respeito ao princípio da moralidade administrativa, uma vez que foram reclassificados os rendimentos da pessoa jurídica para a pessoa física do sócio, deve-se adotar o mesmo procedimento em relação aos tributos pagos na pessoa jurídica vinculados aos rendimentos/receitas reclassificados, ou seja, apurado o imposto na pessoa física, deste devem-se abater os tributos pagos na pessoa jurídica, antes dos acréscimos legais de ofício.

IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR - ACORDO - RECIPROCIDADE DE TRATAMENTO - COMPENSAÇÃO As pessoas físicas que recebam rendimentos provenientes de fontes situadas no exterior poderão deduzir do imposto apurado na declaração de ajuste, o cobrado pela nação de origem daqueles rendimentos - desde que haja previsão para tanto em acordo ou convenção internacional fixada com o país de origem dos rendimentos, ou que haja reciprocidade de tratamento em relação aos rendimentos produzidos no Brasil. O acordo, ou a lei que estabeleça a reciprocidade, têm que estar em vigor no ano-calendário para o qual a compensação é pleiteada, sob pena de a mesma não ser permitida. Ademais, caberá ao contribuinte comprovar, através da documentação pertinente, a data e o montante do imposto recolhido.

MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA - MESMA BASE DE CÁLCULO. Não pode prevalecer a exigência da multa isolada pela falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão, na hipótese em que cumulada com a multa de ofício incidente sobre a omissão de rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior, quando as bases de cálculo de tais penalidades são idênticas.

Multa excluída.

Recurso parcialmente provido.

Agora se passa à defesa do **item VII** (os recursos recebidos no exterior foram líquidos de imposto e demais comissões, pagos pelas agências que contratavam a recorrente, estando diligenciando para comprovar tal situação, o que impediria a autoridade fiscal de encerrar o feito, sob pena de cerceamento do direito de defesa da contribuinte. Ademais, tais valores não poderiam ser considerados rendimentos omitidos, pois caberia ao fisco comprovar seu consumo, evidenciando os sinais exteriores de riqueza, sempre lembrando que depósitos lastreados em extratos bancários não constituem, por si só, rendimentos, conforme remansosa jurisprudência).

Restou comprovado à saciedade nos autos, inclusive com confissão da própria recorrente (fl. 234), que os recursos acima são pagamentos que recebeu por trabalhos de modelo profissional que efetuou no exterior, sendo rendimentos de trabalho não assalariado, nos quais incide o imposto de renda.

Toda a discussão sobre sinais exteriores de riqueza ou tributação sobre depósitos bancários é inaplicável ao caso em debate, pois não se tratou de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos de origem não comprovada, mas se identificou a origem dos depósitos bancários, a partir de confissão da própria contribuinte, que reconheceu, como já dito, que se tratava de rendimentos de trabalho, omitidos do pagamento de imposto de renda no País.

Ainda, a contribuinte não comprovou qualquer incidência de imposto sobre os valores recebidos no exterior até a presente data, sendo desarrazoada a pretensão de que a autoridade fiscal estaria impedida de encerrar o procedimento fiscal. Ora, imputada a omissão de rendimentos percebidos no exterior, caberia a contribuinte, na impugnação, demonstrar que os valores recebidos alhures tinham sido tributados, para que, na instância administrativa, se fosse o caso, reconhecesse-se a compensação do imposto apurado no Brasil com o pago no estrangeiro. Ocorre que até a presente data a contribuinte não comprovou tal fato, o que demonstra a ausência de razoabilidade da tese defensiva.

Finalizando, a recorrente não pleiteou como razão de defesa que os valores recebidos no exterior fossem tributados na firma individual MARIANA MUELLER WEICKERT ME, pois se esta fosse uma realidade jurídica plausível, certamente a recorrente teria aventado a possibilidade da tributação dos valores recebidos no estrangeiro na empresa individual. Isso simplesmente é mais um indício a demonstrar que a empresa individual citada foi uma cortina de fumaça, utilizada unicamente para permitir um pagamento extremamente minorado de tributos no país, ao abrigo indevido do Simples Federal, como já se viu.

Passa-se à defesa do **item VIII** (qualificação da multa de ofício).

Como se viu no relato deste voto, a autoridade autuante especificou detalhadamente a conduta que considerou qualificada, entendendo haver demonstrado a conduta de sonegar, razão suficiente para exasperar a multa de ofício. Obviamente que eventual equívoco na fundamentação legal da multa qualificada, mormente quando essa tinha sede primitiva no próprio art. 44, II, da Lei nº 9.430/96, não pode ser causa de nulidade do lançamento, pois o contribuinte deve-se defender do fato a ele imputado e não de eventual equívoco no registro da base legal da qualificação no auto de infração (fl. 316). E o fato qualificado, na visão da autoridade autuante, está bem delineado e descrito, não havendo qualquer nulidade a ser aqui declarada.

Na preliminar, sem razão a recorrente.

A conduta que levou a autoridade fiscal a qualificar a multa de ofício vinculada ao imposto incidente sobre os rendimentos auferidos no exterior foi a que abaixo se descreve (fl. 333):

*63. Devemos verificar se os fatos anteriormente narrados, que detalham a conduta da contribuinte fiscalizada, se encaixam em uma das definições de evidente intuito de fraude, estampadas nos arts. 71, 72 e 73, acima transcritos. A conduta a ser analisada no presente caso é: **manter conta-corrente bancária em país estrangeiro, sob titularidade de outrem, destinada a receber rendimentos decorrentes de prestação de serviços no exterior, omitindo do fisco tanto a existência da conta-corrente como os recursos ali creditados.***

*64. Numa análise objetiva dos fatos aqui apurados frente aos dispositivos legais em comento, não há como não deixar de enquadrar a **manutenção da conta bancária no estrangeiro, sob***

titularidade de outrem, destinada a receber rendimentos decorrentes de prestação de serviços no exterior, omitindo do fisco tanto a existência da conta-corrente como os recursos ali creditados na definição de sonegação contida no art. 71 da Lei 4.502/64, já transcrito. (...)

Não me parece que a conta em nome da mãe da recorrente tenha sido um veículo para esconder as informações fiscais da Receita Federal. É de conhecimento geral que jovens brasileiras são contratadas como manequins no mundo inteiro, sendo que muitas vezes os pais (ou a mãe) acompanham a profissional, gerindo suas finanças, muitas vezes abrindo conta bancárias no exterior, que são repositórios dos recursos do trabalho da manequim.

No caso vertente, quer parecer que sendo a conta aberta em nome da mãe da recorrente ou desta própria, os valores não seriam ofertados à tributação no Brasil, a partir de uma falsa percepção de que uma eventual tributação nos Estados Unidos seria suficiente.

Quanto a não declaração da conta estrangeira às autoridades fiscais e cambiais brasileiras, aqui se poderia ter a ocorrência do crime de manter depósitos não declarados à repartição federal competente (art. 22, parágrafo único, última figura, da Lei nº 7.492/86), mas não me parece que seria o caso de qualificação da multa no âmbito tributário, a gerar um ilícito penal também na área tributária.

Pessoalmente, já tive a oportunidade de confessar entendimento similar ao da autoridade autuante, quando da prolação do Acórdão nº 106-17.054, sessão de 11/09/2008, em que, relator do feito, restei vencido pela douta maioria da então Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, que então desqualificou a multa de ofício, reduzindo-a para o percentual de 75% sobre o imposto lançado, já que entendeu, a maioria, que a questão tratada no art. 22, parágrafo único, da Lei nº 7.492/86 era estranha à lide tributária, já que se tratava de um crime contra o sistema financeiro e não contra a ordem tributária.

Desde então, melhor ponderando sobre essa controvérsia, passei a acompanhar o entendimento da maioria que se formou naquele julgado, como se viu no Acórdão 2102-00.432, sessão de 03 de dezembro de 2009, deste colegiado, pelas razões abaixo descritas.

Inicialmente, não se pode negar que a exasperação da multa de ofício na área tributária indica a ocorrência de algum dos tipos previstos na Lei nº 8.137/90, que expressamente regula os crimes contra a ordem tributária. Ora, sempre que a autoridade fiscal perceber, em tese, a vulneração de tal subsistema jurídico, deve qualificar a multa de ofício. Na prática, passa-se a ter uma pena administrativa pecuniária majorada e, eventualmente, uma pena no juízo criminal.

Na linha acima, soa estranho imaginar que uma vulneração da ordem financeira ou cambial, para a qual há sanções administrativas que serão aplicadas pelo Banco Central do Brasil e penas previstas na Lei nº 7.492/86 a serem aplicadas pelo juízo criminal, possa também implicar em sanções administrativas exasperadas no âmbito tributário. Ademais, mesmo no tipo do art. 22, parágrafo único, *in fine*, da Lei nº 7.492/86 (*Incorre na mesma pena quem, a qualquer título, promove, sem autorização legal, a saída de moeda ou divisa para o exterior, ou nele mantiver depósitos não declarados à repartição federal competente*), há fundada dúvida se a repartição competente a ser notificada para o caso do contribuinte ter depósitos no exterior é a Receita Federal, o Banco Central ou quicá ambos. Em essência, no

âmbito tributário, não há diferença entre um depósito de origem comprovada a partir de conta bancária mantida no Brasil ou no exterior, ambas a partir de contas não declaradas ao fisco, sendo certo que não se qualificada a multa sobre o imposto decorrente da omissão de rendimentos provenientes de conta bancária omitida existente no País, exceto se a conta for movimentada por interposta pessoa, aberta com documento fraudulento ou que se tenha perpetrado uma fraude adicional, hipóteses não comprovadas no caso da conta bancária mantida no estrangeiro e em debate nestes autos.

Com as considerações acima, aqui se entende que ocorreu uma simples omissão de rendimentos auferidos no exterior, devendo essa conduta ser apenas com multa ordinária de ofício de 75% sobre o imposto lançado.

Por fim, passa-se à defesa do **item IX** (a atuação vulnerou os princípios do art. 2º da Lei nº 9.784/1999, especificamente os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, pois não se demonstrou a riqueza auferida pela fiscalizada com os rendimentos omitidos).

A tese acima é destituída de qualquer razoabilidade, pois a ação fiscal transcorreu dentro de um rito de absoluta normalidade, na qual, simplesmente, a autoridade fiscal discordou da forma de tributação utilizada pela recorrente Mariana Mueller Weickert para tributar seus ganhos no país e no exterior.

Não houve qualquer vulneração aos princípios da administração previstos no art. 2º da Lei nº 9.784/99, mas, ao revés, vê-se um procedimento fiscal bem conduzido, no qual a contribuinte foi seguidamente intimada a comprovar fatos e situações, que culminou na autuação ora em debate.

Assim, no ponto, sem razão a recorrente.

Ante o exposto, voto no sentido de REJEITAR as preliminares e, no mérito, DAR provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito à compensação dos valores pagos na empresa individual Mariana Mueller Weickert-ME com o imposto lançado nestes autos e para reduzir a multa de ofício do percentual de 150% para 75%.

Assinado digitalmente

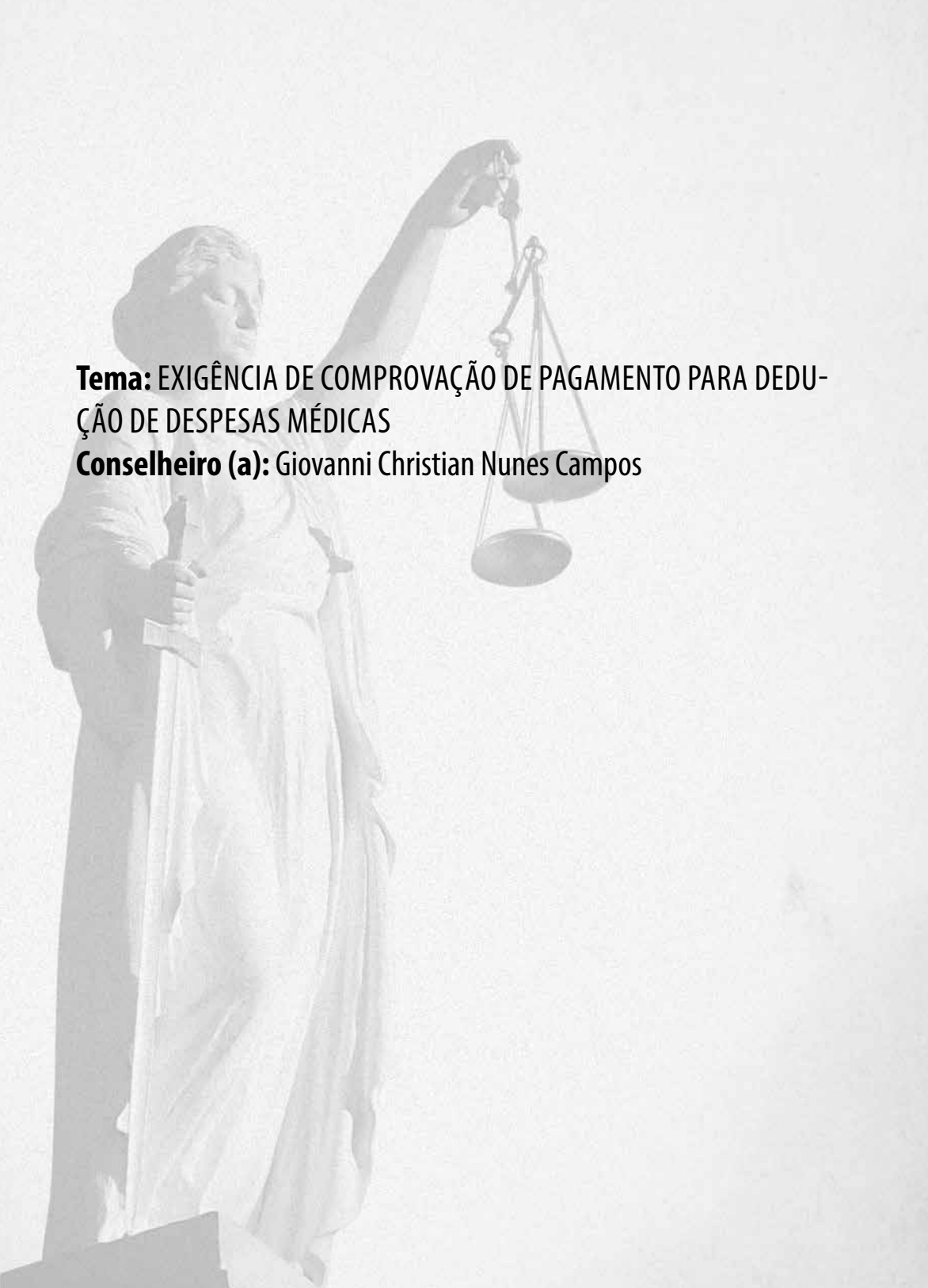
Giovanni Christian Nunes Campos

DF CARF MF

Processo nº 13971.003140/2007-89
Acórdão n.º **2102-01.490**

Fl. 25

S2-CIT2
Fl. 13



Tema: EXIGÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE PAGAMENTO PARA DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS

Conselheiro (a): Giovanni Christian Nunes Campos



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

Processo n° 13953.000006/2006-63
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2102-002.287 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de setembro de 2012
Matéria IRPF
Recorrente Carlos Renato Cestari
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2002

CONFISSÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS PERCEBIDOS DE PESSOA FÍSICA NO CURSO DA FISCALIZAÇÃO. SIMPLES NEGATIVA EM GRAU RECURSAL. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA BOA FÉ OBJETIVA. MANUTENÇÃO DA OMISSÃO.

Em relação à omissão de rendimentos percebidos de pessoa física, que teve início a partir de declaração do contribuinte de que tinha pagado parte das despesas médicas com renda informal não declarada, a fiscalização intimou o aqui recorrente a discriminar quais os beneficiários de tais pagamentos, bem como se os rendimentos eram provenientes de pessoa física ou jurídica, quando o contribuinte asseverou que os rendimentos omitidos eram provenientes de pessoas físicas (“renda informal não declarada”). Agora, em grau recursal, o recorrente vem argumentar que tal confissão apenas informara a existência de rendimentos não declarados, não informando se tais rendimentos eram tributáveis ou não. Aceitar a argumentação recursal é vulnerar o princípio da boa fé objetiva, acatando uma atitude completamente inesperada, imprevista do contribuinte, pois este confessou a omissão de rendimentos, oriundos de pessoas físicas diversas, e, em grau recursal, o recorrente busca desdizer, ou melhor, dizer menos, buscando invalidar sua confissão, o que não pode ser aceito.

MULTA DE OFÍCIO. NATUREZA CONFISCATÓRIA. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO DESTA PRETENSÃO RECURSAL NESTA VIA ADMINISTRATIVA. POIS, PARA ACATÁ-LA, SERIA NECESSÁRIO QUE O JULGADOR ADMINISTRATIVO TIVESSE PODERES PARA DECLARAR A INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA DE FORMA INCIDENTAL. AUSÊNCIA DE TAIS PODERES.

No tocante à insurgência de que a multa de ofício seria confiscatória, com vulneração a princípios constitucionais, deve-se observar que a multa lançada

está tipificada no art. 44 da Lei nº 9.430/96, sendo que somente se poderia afastá-la se o julgador administrativo tivesse poderes para declarar a inconstitucionalidade, em caráter incidental, do artigo citado. Ora, como é de conhecimento geral, falece competência ao julgador administrativo para tanto, como se vê pelo enunciado sumular CARF nº 2: *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. UTILIZAÇÃO PARA FINS TRIBUTÁRIOS. POSSIBILIDADE.

No âmbito dos Conselhos de Contribuintes e agora do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, 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”*. Ainda, com espeque no art. 72, caput e § 4º, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009 (DOU de 23 de junho de 2009), deve-se ressaltar que os enunciados sumulares dos Conselhos de Contribuintes e do CARF são de aplicação obrigatória nos julgamentos de 2º grau. Adicionalmente, quanto à constitucionalidade da taxa Selic para fins tributários, o Supremo Tribunal Federal assentou sua higidez, quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 582.461/SP, relator o Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, sessão de 18/05/2011, com se vê pelo excerto da ementa desse julgado, *verbis*: *1. Recurso Extraordinário. Repercussão Geral. 2. Taxa Selic. Incidência para atualização de débitos tributários. Legitimidade. Inexistência de violação aos princípios da legalidade e da anterioridade. Necessidade de adoção de critério isonômico. No julgamento da ADI 2.214, Rel. Min. Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, DJ 19.4.2002, ao apreciar o tema, esta Corte assentou que a medida traduz rigorosa igualdade de tratamento entre contribuinte e fisco e que não se trata de imposição tributária.(...).*

DESPESAS MÉDICAS. HIPÓTESES QUE PERMITEM A EXIGÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO EFETIVO PAGAMENTO OU DA EFETIVA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO, SUPERANDO A MERA COMPROVAÇÃO A PARTIR DOS RECIBOS MÉDICOS.

Como tenho tido oportunidade de asseverar em julgados anteriores (Acórdãos nºs 2102-01.055, sessão de 09 de fevereiro de 2011; 2102-01.351, 2102-01.356 e 2102-01.366, sessão de 09 de junho de 2011; 2102-00.824, sessão de 20 de agosto de 2010; 2102-01.902, sessão de 14 de março de 2012), entendo que os recibos médicos, em si mesmos, não são uma prova absoluta para dedutibilidade das despesas médicas da base de cálculo do imposto de renda, mormente quando as despesas forem excessivas em face dos rendimentos declarados; houver o repetitivo argumento de que todas as despesas médicas de diferentes profissionais, vultosas, tenham sido pagas em espécie; o contribuinte fizer uso de recibos comprovadamente inidôneos; houver a negativa de prestação de serviço por parte de profissional que consta como prestador na declaração do fiscalizado; houver recibos médicos

Processo nº 13953.000006/2006-63
Acórdão nº 2102-002.287

S2-C1T2
Fl. 230

emitidos em dias não úteis, por profissionais ligados por vínculo de parentesco, tudo pago em espécie; ou houver múltiplas glosas de outras despesas (dependentes, previdência privada, pensão alimentícia, livro caixa e instrução), bem como outras infrações (omissão de rendimentos, de ganho de capital, da atividade rural), a levantar uma sombra de suspeição sobre todas as informações prestadas pelo contribuinte declarante. Em hipóteses como tais, para ser deferida a dedutibilidade da despesa médica, necessário que o contribuinte traga uma prova adicional insofismável da prestação do serviço, como a comprovação do efetivo pagamento ou documentário médico que não deixe dúvidas quanto à prestação do serviço.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em DAR parcial provimento ao recurso para restabelecer a despesa médica no importe de R\$ 4.440,00.

Assinado digitalmente

GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS - Relator e Presidente.

EDITADO EM: 22/10/2012

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Atilio Pitarelli, Carlos André Rodrigues Pereira Lima, Giovanni Christian Nunes Campos, Núbia Matos Moura, Eivanice Canário da Silva e Rubens Maurício Carvalho.

Relatório

Em face do contribuinte CARLOS RENATO CESTARI, CPF/MF nº 188.592.679-00, já qualificado neste processo, foi lavrado, em 30/12/2005, auto de infração (fls. 169 e seguintes), em decorrência da revisão de sua declaração do ano-calendário 2002. Abaixo, discrimina-se o crédito tributário constituído pelo auto de infração, que sofre a incidência de juros de mora a partir do mês seguinte ao do vencimento do crédito:

IMPOSTO	R\$ 3.124,53
MULTA DE OFÍCIO	R\$ 2.343,39

Ao contribuinte foram imputadas duas infrações, ambas apenas com multa de ofício de 75% sobre o imposto lançado, a saber:

- omissão de rendimentos recebidos de pessoa física, decorrentes de trabalho sem vínculo empregatício, no importe de R\$ 20.000,00, pois, em resposta à intimação nº 1.169/2005, o contribuinte declarou que recebera tal valor;
- glosa de despesas médicas, no montante de R\$ 21.192,27, pois o contribuinte, regularmente intimado, somente comprovou parcialmente as despesas médicas declaradas.

Em relação especificamente à glosa de despesas médicas, foram glosadas por falta de comprovação de pagamento: R\$ 15.000,00 consignados nos recibos emitidos por Fernando C. Scalfi, R\$ 1.000,00 nos emitidos por Marcelo M. de Menezes e R\$ 4.440,00 nos emitidos por Gervail A. Ap. Barbosa, em formulário do Centro Odontológico Santa Rita (fl. 144). Também não foi aceito como dedutível a aquisição de lente de contato, no valor de R\$ 290,00 (fl. 40), consignada no recibo emitido por Milton Takizawa, e R\$ 650,00 pagos a CCV Serviços de Saúde S/C e R\$ 6.000,00 pagos a André Wilson Domingues Gomes por se referirem a tratamento de pessoa não declarada como dependente, respectivamente Zélia Reis Cestari e Larissa D. Torres (fls. 44, 106 a 117 e 52).

Inconformado com a atuação, o contribuinte apresentou impugnação ao lançamento, dirigida à Delegacia da Receita Federal de Julgamento.

A 4ª Turma de Julgamento da DRJ-Curitiba (PR), por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 06-21.269, de 10 de março de 2009 (fls. 191 e seguintes).

O contribuinte foi intimado da decisão *a quo* em 23/03/2009. Irresignado, interpôs recurso voluntário em 20/04/2009.

No voluntário, o recorrente alega, em síntese, que em nenhum momento confessou a existência de renda não declarada tributável de R\$ 20.000,00, mas apenas de uma renda não declarada, sendo que o fisco não comprovou a ocorrência do fato gerador, que a multa aplicada tinha efeitos confiscatórios, violando os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, devendo ser reduzida para o percentual de 10%, que a taxa Selic não pode ser aplicada como juros de mora, devendo, se for o caso, ser aplicada a taxa de 1% ao mês prevista no Código Tributário Nacional e, no tocante à despesa médica, o que abaixo se transcreve (fls. 207 e 208):

(...)

Não há dúvidas que o contribuinte relacionou as despesas médicas em sua Declaração de Ajuste Anual, bem como apresentou os recibos, bem como os prestadores de serviços confirmaram a realização dos serviços, bem como o respectivo recebimento dos valores questionados, ou seja, todos os itens exigidos pela legislação foram cumpridos, nada mais pode ser exigido do contribuinte, sendo que neste caso o ônus da prova em contrário é do fisco.

Ora, os recibos têm a indicação do nome, endereço, CPF, valor e especificação do tipo de serviço prestado, nada mais pode ser exigido do contribuinte, por afronta aos princípios legais que regem o assunto.

Com efeito, em resposta à intimação nº 1244/2005, o dentista André Wilson Domingues Gomes apresentou o orçamento dos serviços odontológicos e, em seguida, os recibos de pagamentos da prestação de serviço. Na folha 118, referido dentista confirma que os recibos foram por ele emitidos e assinados; que o Recorrente é o paciente; que os valores declarados nos recibos foram efetivamente pagos pelo Recorrente; e especifica quais os serviços prestados.

Não vinga a assertiva posta na decisão recorrida de que os tratamentos teriam sido efetuados ou pagos por pessoas diferentes do Recorrente e de seus dependentes, eis que o dentista declarou posteriormente que aquele teria pagado o tratamento.

Igualmente, o dentista Fernando Consolin Scaff, em atendimento à intimação nº 1867/2004, confirmou a emissão dos recibos apresentados pelo Recorrente (folha 122), juntando o orçamento e os correspondentes recibos.

Não elide a idoneidade dos recibos o fato de o orçamento não conter data, eis que o próprio recibo continha data e é prova suficiente do pagamento.

Da mesma forma, o dentista Marcelo Machado Menezes, cumprindo a determinação contida na intimação nº 1869/2004, apresentou os orçamentos, fichas de consulta e recibos referentes à prestação de serviços feita ao Recorrente.

A insurgência da autoridade de primeira instância no sentido de que, nesse caso, o Recorrente houvera afirmado que o tratamento era ortodôntico, mas o recibo constou tratamento odontológico, é mera irregularidade, que não macula o documento, até porque tratamento odontológico é gênero do qual o ortodôntico é espécie.

Gervail Antonio Aparecido Barbosa, cumprindo a intimação nº 1868/2004, apresentou os orçamentos e declarou na folha 148 que o recibo foi por emitido e assinado e se refere ao pagamento da prestação de serviço contratada com o Recorrente.

Também falece razão à autoridade julgadora de primeiro grau ao afirmar que nesse caso há contradição na medida em que na ficha consta que o paciente seria Tânia Cestari, porém o médico disse posteriormente que o paciente seria o Recorrente. Foi dito linhas atrás que o Recorrente teria contratado o serviço. Houve, no máximo, equívoco do dentista na emissão da declaração, o que pode ser confirmado, através de simples intimação do profissional para esclarecer o ocorrido.

Por fim, Ide da Graça Pardini, em resposta à intimação nº 1245/2005, apresentou orçamento e declarou na folha 152 que os recibos foram por ela emitidos e assinados e que os pacientes são os dependentes do Recorrente.

Destarte, não foi indevida a dedução das despesas médicas.

(...)

É o relatório.

Voto

Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, Relator

Declara-se a tempestividade do apelo, já que o contribuinte foi intimado da decisão recorrida em 23/03/2009, segunda-feira, e interpôs o recurso voluntário em 20/04/2009, dentro do trintídio legal, este que teve seu termo final em 22/04/2009, quarta-feira. Dessa forma, atendidos os demais requisitos legais, passa-se a apreciar o apelo, como discriminado no relatório.

Inicialmente, em relação à omissão de rendimentos percebidos de pessoa física, que teve início a partir de declaração do contribuinte de que tinha pagado parte das despesas médicas com renda informal não declarada, a fiscalização intimou o aqui recorrente a discriminar quais os beneficiários de tais pagamentos, bem como se os rendimentos eram provenientes de pessoa física ou jurídica (fl. 158), quando o contribuinte asseverou que os rendimentos omitidos eram provenientes de pessoas físicas (fl. 67).

Agora, em grau recursal, o recorrente vem argumentar que tal confissão apenas informara a existência de rendimentos não declarados, não informando se tais rendimentos eram tributáveis ou não. Ora, trata-se de argumentação especiosa, enganadora, ilusória, pois em nenhum momento, no curso da fiscalização, o contribuinte asseverou que os rendimentos não seriam tributáveis. Claramente se viu uma confissão de omissão de rendimentos, para o qual a autoridade fiscal chegou a intimá-lo quanto à origem, de onde se depreende que os rendimentos seriam tributáveis, pois se trataria de “renda informal não declarada”.

Acatar a argumentação recursal é vulnerar o princípio da boa fê objetiva, acatando uma atitude completamente inesperada, imprevista do contribuinte, pois este confessou a omissão de rendimentos, oriundos de pessoas físicas diversas (fl. 67), e, em grau recursal, o recorrente busca desdizer, ou melhor, dizer menos, buscando invalidar sua confissão.

Com as considerações acima, mantenho a omissão de rendimentos de R\$ 20.000,00, como recebidos de pessoas físicas.

Passando agora a apreciar a insurgência quanto à multa de ofício, que seria confiscatória, com vulneração a princípios constitucionais, deve-se observar que a multa lançada está tipificada no art. 44 da Lei nº 9.430/96, sendo que somente se poderia afastá-la se o julgador administrativo tivesse poderes para declarar a inconstitucionalidade, em caráter incidental, do artigo citado. Ora, como é de conhecimento geral, falece competência ao julgador administrativo para tanto, como se vê pelo enunciado sumular CARF nº 2: *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Assim, sem razão o recorrente.

Já no tocante à taxa Selic como juros de mora, deve-se observar que a jurisprudência administrativa consolidou-se no sentido de sua plena aplicabilidade aos débitos

Processo nº 13953.000006/2006-63
Acórdão n.º 2102-002.287

S2-C1T2
Fl. 232

tributários como se pode ver pelo enunciado da Súmula CARF 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.*

Mais uma vez, sem razão o recorrente.

Agora se passa ao debate da glosa das despesas médicas.

Inicialmente, passa-se a verificar a procedência da despesa médica do prestador dentista André Wilson Domingues Gomes, no montante de R\$ 6.000,00.

A despesa foi glosada pela fiscalização pois se referia a tratamento de pessoa não declarada como dependente (Larissa D. Torres).

Analisando o orçamento de fl. 106 e os recibos de fls. 107 a 117, não há qualquer dúvida de que o serviço foi prestado em prol da não dependente Larissa D. Torres, pois o nome dela consta no orçamento e nos recibos, sendo que o nome do fiscalizado consta no recibo entre parênteses, após o nome de Larissa. Efetivamente, pelo que consta em tal documentação, seria muito difícil que a beneficiária do tratamento não fosse Larissa D. Torres. Ocorre que, na fl. 118, há uma declaração do profissional dentista, asseverando que o paciente atendido seria o Sr. Carlos Renato Cestari, com serviços de odontologia especificados, tudo dentro da área de odontopediatria, dada a idade do paciente na época. Ora, como já dito pela decisão recorrida, o recorrido nasceu em 06/04/1954 (fl. 45) e não se concebe como poderia receber um tratamento na área de odontopediatria, dada a sua idade na época do tratamento (2002), quando já tinha 46 anos de idade.

O recorrente não conseguiu afastar a discrepância acima em seu recurso, apenas pugnando pelo restabelecimento da despesa, pois teria pagado e sofrido o tratamento. Ora, está absolutamente claro que o paciente do tratamento foi Larissa D. Torres, como se vê cristalinamente no orçamento de fl. 106 (e os recibos respectivos). A declaração de fl. 118 é imprestável, pois contraditória com as demais provas dos autos e consigo própria, asseverando que um paciente de 46 anos tinha sofrido um tratamento na área de odontopediatria, devido a sua idade. Pediatria, com suas ramificações, é a especialidade da medicina que trata dos problemas de saúde da criança e não de adultos, como o recorrente.

Com as considerações acima, mantém-se a glosa da despesa médica de R\$ 6.000,00, pois feita em benefício de não dependente (Larissa D. Torres), indedutível do imposto de renda (art. 8º, II, "a", § 2º, II, da Lei nº 9.250/95).

Agora se passa a debater a glosa parcial com o prestador dentista Fernando Consolin Scaff, para o qual foi acatado uma despesa dedutível de R\$ 13.000,00, com glosa de R\$ 15.000,00.

A despesa foi glosada pela fiscalização em decorrência da falta de comprovação, especificamente porque o contribuinte confessou que tinha pagado os R\$ 13.000,00 com rendimentos não declarados e recebidos de pessoa física, sem comprovação do restante (fl. 66). A decisão recorrida, indo mais além, já que vieram aos autos os recibos e a ratificação da prestação do serviço com um dispêndio total de R\$ 28.000,00 (fls. 122 a 127), não restabeleceu a parcela glosada, quer porque não seria crível que recibos, em valores

expressivos, tivessem sido pagos em espécie, quer porque não se apresentaram quaisquer exames que justificassem tão vultoso tratamento.

Claramente se vê que a fiscalização somente acatou as despesas médicas do contribuinte em decorrência da omissão de rendimentos apontada, pois o contribuinte não conseguiu comprovar o efetivo pagamento ou a prestação do serviço. Naquilo que foi apontado como omissão de rendimentos, tal omissão foi utilizada nos pagamentos dos profissionais indicados pelo contribuinte, como se vê pela relação de fl. 67.

Não me parece que mereça reparos a decisão tomada pela autoridade fiscal.

Adicionalmente, parece absolutamente implausível que um contribuinte que tenha ofertado à tributação rendimentos tributáveis de R\$ 102.822,36, sem rendimentos expressivos de outras origens, inclusive com acréscimo patrimonial da ordem de R\$ 16.000,00, como se vê pela declaração de ajuste anual de fl. 55, possa ter despendido R\$ 48.552,27 com despesas médicas. Efetivamente, em um quadro como esse, o contribuinte tem que comprovar o efetivo pagamento ou fazer uma prova além dos meros recibos (receituário médico, exames, orçamentos, ficha dentária com o procedimento), para dedução da despesa, pois esta é expressiva e em um percentual completamente não usual em face dos rendimentos declarados. Por essa razão, essencialmente, a fiscalização somente considerou a despesas com os prestadores associadas à omissão de rendimentos, porque a omissão compensou a despesa médica que foi acatada parcialmente.

Nessa toada, como tenho tido oportunidade de asseverar em julgados anteriores (Acórdãos nºs 2102-001.351, 2102-001.356 e 2102-001.366, sessão de 09 de junho de 2011; Acórdão nº 2102-01.055, sessão de 09 de fevereiro de 2011; Acórdão nº 2102-00.824, sessão de 20 de agosto de 2010; acórdão nº 2102-00.697, sessão de 18 de junho de 2010), entendo que os recibos médicos, em si mesmos, não são uma prova absoluta para dedutibilidade das despesas médicas da base de cálculo do imposto de renda, mormente quando:

1. as despesas forem excessivas em face dos rendimentos declarados;
2. houver o repetitivo argumento de que todas as despesas médicas de diferentes profissionais, vultosas, tenham sido pagas em espécie;
3. o contribuinte fizer uso de recibos comprovadamente inidôneos, aqui no caso da edição de súmula administrativa de documentação tributariamente ineficaz em desfavor de prestador de serviço informado na declaração de renda do autuado, o que é suficiente para lançar sombra de suspeição sobre as demais despesas médicas de outros prestadores;
4. houver a negativa de prestação de serviço por parte de profissional que consta como prestador na declaração do fiscalizado;
5. houver recibos médicos emitidos em dias não úteis, por profissionais ligados por vínculo de parentesco, tudo pagos em espécie; ou
6. houver múltiplas glosas de outras despesas (dependentes, previdência privada, pensão alimentícia, livro caixa e instrução), bem como outras infrações (omissão de rendimentos, de ganho de capital, da atividade rural), a levantar sombra de suspeição sobre todas as informações prestadas pelo contribuinte declarante.

Processo nº 13953.000006/2006-63
Acórdão nº 2102-002.287

S2-C1T2
Fl. 233

Nas hipóteses acima, a autoridade fiscal pode e deve intimar o contribuinte a comprovar o pagamento da despesa, com documentação bancária, ou mesmo a efetiva prestação do serviço com documentário médico (receitas, cópias de exames etc.).

E, no caso aqui em debate, o contribuinte se insere nos itens 1 e 2 acima, devendo a glosa da despesa em nome do prestador dentista Fernando Consolin Scaff ser mantida.

Pelas mesmas razões acima, deve ser mantida a glosa com os recibos em nome do prestador Marcelo M de Menezes, pois somente foram acatadas as despesas vinculadas aos rendimentos omitidos.

Já no tocante à despesa com o prestador dentista Gervail. A. A. Barbosa, no montante de R\$ 4.440,00, vê-se que o contribuinte trouxe aos autos a ficha odontológica com a descrição do procedimento, com orçamento em nome da dependente esposa Tânia Cestari (fl. 141). Não me parece que a declaração do profissional de que o paciente seria o recorrente (fl. 142) possa desnaturar que efetivamente houve a despesa, em benefício do recorrente ou de sua dependente. Neste ponto, entendo que a ficha odontológica faz uma prova adicional além dos meros recibos médicos, devendo a despesa ser restabelecida.

Por fim, deve-se anotar que não foi glosada a despesa com a profissional Ide da Graça Pardini (Clínica Ortodontica Social Especializada), no valor de R\$ 360,00 (194v).

Com as razões acima, voto de DAR PARCIAL provimento para restabelecer a despesa médica no importe de R\$ 4.440,00.

Assinado digitalmente

Giovanni Christian Nunes Campos



Tema: GANHO DE CAPITAL. CUSTO DE AQUISIÇÃO. RESERVA DE REVALIAÇÃO INCORPORADA AO CAPITAL SOCIAL

Conselheiro (a): Nelson Mallmann



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

Processo n° 10469.722073/2008-78
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2202-002.008 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de setembro de 2012
Matéria IRPF
Recorrente ANA CAROLINA DE BARROS GUERRELHAS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2004

ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA NÃO COTADAS EM BOLSA DE VALORES. CUSTO DE AQUISIÇÃO DA PARCELA CORRESPONDENTE A RESERVA DE REAVALIAÇÃO INCORPORADA AO CAPITAL SOCIAL. CUSTO DE AQUISIÇÃO DAS QUOTAS DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. APURAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL.

Na alienação, pelo sócio, de quotas ou ações recebidas por conta da incorporação ao capital social da reserva de reavaliação, o custo de investimento referente aquisição desta quotas, para efeitos da determinação do ganho de capital, será igual ao valor correspondente a parcela da reserva de reavaliação incorporada ao capital social, uma vez que esta reserva será oferecido à tributação pela pessoa jurídica por ocasião da sua realização.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino e Antonio Lopo Martinez, que negavam provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann - Presidente e Relator

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

Autenticado digitalmente em 28/09/2012 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 28/09/2012 por NELSON MALLMANN

Impresso em 28/09/2012 por JOSE ROBERTO DE FARIA - VERSO EM BRANCO

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Guilherme Barranco de Souza, Antonio Lopo Martinez, Odmir Fernandes, Pedro Anan Junior e Nelson Mallmann. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Helenilson Cunha Pontes e Rafael Pandolfo.

CÓPIA

Relatório

ANA CAROLINA DE BARROS GUERRELHAS, contribuinte inscrita no CPF/MF sob o nº 782.924.098 - 15, com domicílio fiscal na cidade de Canguaretama, Estado Rio Grande do Norte, à AV. Do Pontal, - Barra de Cunhau – Bairro Centro, jurisdicionado a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Natal - RN, inconformada com a decisão de Primeira Instância de fls.368/392, prolatada pela 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Recife - PE, recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 402/418.

Contra a contribuinte acima mencionada foi lavrado, em 25/09/2008, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 02/14), com ciência por AR, em 01/10/2008 (fl.222), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 1.432.435,44 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de lançamento de ofício normal de 75% e dos juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculado sobre o valor do imposto de renda relativo ao exercício de 2004, correspondente ao ano-calendário de 2003.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização de revisão de Declaração de Ajuste Anual referente ao exercício de 2004, onde a autoridade fiscal lançadora entendeu haver omissão de ganhos de capital obtidos na alienação das cotas da empresa Aquatec Industrial Ltda., CNPJ 12.700.266/0001 – 26. Infração capitulada nos arts. 1º ao 3º e §§, 18 a 22, da Lei nº 7.713, de 1988; arts. 1º e 2º, da Lei nº 8.134, de 1990; arts. 7º, 21 e 22, da Lei nº 8.981, de 1995; arts. 10 § único, 17 e 23 da Lei nº 9.249, de 1995; arts. 22 ao 24, da Lei nº 9.250, de 1995.

A Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela constituição do crédito tributário lançado esclarece, ainda, através do próprio Auto de Infração (fls. 02/14), entre outros, os seguintes aspectos:

- que ao analisarmos a declaração do imposto de renda referente ao ano calendário de 2003 da contribuinte, mais especificamente o quadro “Declaração de Bens e Direitos” – campo “Discriminação”, fls. 17, constatamos a informação da alienação das cotas referentes a sua participação da empresa Aquatec Industrial Pecuária Ltda., CNPJ 12.700.266/0001 – 26 para a empresa Sygen Investimentos Ltda., CNPJ 74.069.071/0001 – 87 pelo valor de R\$ 13.560.000,00 em 15.10.2003;

- que ao analisarmos o Demonstrativo de Apuração do ganho de Capital, fls. 21, constatamos que a contribuinte informa se tratar de alienação a prazo, atestando o valor de R\$ 13.600.000,00 como valor da alienação das cotas, tendo recebido R\$ 13.560.000,00 ao mês de outubro 2003, valor este, que serviu de base para apuração do imposto sobre ganho de capital e informa o valor de 6.471.550,00 como custo total de aquisição, apurando dessa forma o valor de R\$ 1.066.019,40 a título de imposto sobre ganho de capital;

- que a contribuinte esclareceu que a diferença de R\$ 40.000,00, deveu-se a uma cláusula do contrato de compra e venda das ações societárias que previa uma **RETENÇÃO DE GARANTIA no valor de R\$ 100.000,00 por parte dos compradores, para**

eventualidade de perdas da sociedade decorrentes de fatos anteriores à transferência da participação e que no caso da não utilização da mesma, seria devolvida aos sócios na proporção da participação societária;

- que em 08.08.2008, dando continuidade ao cumprimento da solicitação do Termo de Início de Procedimento Fiscal, a contribuinte apresentou declaração emitida pela empresa Pryor Consulting Serviços Ltda., atestando o não pagamento por parte da Sygen Investimento Ltda. de qualquer valor à contribuinte além dos R\$ 13.560.000,00 efetuado em Outubro de 2003, bem como, declaração da própria contribuinte atestando o não recebimento dos valores em questão, fls. 214 a 216.

Irresignada com o lançamento a autuada apresenta, tempestivamente, em 28/10/2008, a sua peça impugnatória de fls. 224/247, instruído pelos documentos de fls. 248/366, solicitando que seja acolhida a impugnação e determinado o cancelamento do crédito tributário amparado, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que o regramento era no sentido de que, enquanto os valores fossem mantidos em conta de Reserva de Reavaliação no Patrimônio Líquido, não haveria tributação, mas, se a reserva fosse utilizada para aumentar o capital social ou quando houvesse a realização do bem por alienação, depreciação, amortização ou perecimento, os valores correspondentes seriam computados na determinação do lucro real;

- que em 1982, foi promulgado novo decreto-lei, desta feita, permitindo que a reserva de reavaliação constituída como contrapartida do aumento do valor de bens imóveis e marcas e patentes integrantes do ativo permanente, fossem incorporadas ao capital social sem sofrer qualquer tributação, ou seja, a tributação continuou sendo no ato da realização do bem;

- que a motivação principal era estimular a capitalização das empresas já que a correção monetária de balanços não era suficiente para expressar o real valor de mercado do Patrimônio das pessoas jurídicas e conseqüentemente não lhes dava lastro para garantir empréstimos e financiamentos junto a instituições financeiras fomentadoras do desenvolvimento econômico;

- que a medida, apesar de sutil, representou expressivas mudanças na estrutura patrimonial das pessoas jurídicas, notadamente no setor produtivo, pois a atualização a preço de mercado de partes dos bens integrantes do Ativo Permanente sem ônus tributário permitiu uma melhor apresentação dos balanços, sem sangrar os cofres das empresas;

- que, porém, foi mantida a tributação quando da efetiva realização do bem reavaliado, pelos mesmos critérios de outrora;

- que em 27 de janeiro do ano 2000, com o advento da Lei no. 9.959, registra-se nova mudança na regra, ampliando a utilização das reservas de reavaliação, já que as empresas foram autorizadas a incorporar a reservas de todos os seus bens ao capital social, com custo tributário zero, conforme dispõe o artigo 4º;

- que persistiu, todavia, o critério de tributação quando da alienação do bem, ou seja, registra-se, mais uma vez, que o fato gerador da tributação do IR é realização do bem, seja pela alienação sobre qualquer forma, depreciação, amortização, exaustão ou baixa por perecimento;

- que vale salientar que, o vocábulo "somente" inserido no texto da lei, dá a exata noção de obrigatoriedade de não haver tributação antes da realização do bem;

- que com esta retrospectiva, firma-se a convicção de que o fato gerador, tipificado na lei, para a tributação da reserva de reavaliação sempre foi e continua sendo o da realização do bem na pessoa jurídica; isto é assim porque a reserva é um "lucro em potencial", que se concretiza por uma das formas de realização do bem, quando então se confirma a única hipótese de incidência do imposto de renda, qual seja, a apuração de acréscimos patrimoniais;

- que o encadeamento cronológico da legislação sobre reservas permite visualizar os seguintes aspectos: (a) a reserva de reavaliação e a reserva de lucro são espécies do gênero reservas; (b) enquanto espécies obtiveram tratamento fiscal diferenciado, quando a lei entendeu necessária fazer a distinção; (c) as normas de uma, não fazem referência à outra, mantendo cada uma seu regramento próprio sem qualquer possibilidade de confusão no ato de sua aplicação;

- que contabilmente, a incorporação de reservas, qualquer que seja a espécie, tem sempre o mesmo reflexo: aumento do Patrimônio Líquido. O lucro que se apresenta no Balanço Patrimonial é contábil, ou seja, apurado de acordo com as normas e princípios desta milenar ciência empresarial;

- que a renda, como se sabe, é conceito mais abrangente que lucro e, por esta razão a legislação fiscal necessita dar os precisos contornos deste instituto para que a fazenda pública possa identificar a base de cálculo de seus tributos;

- que daí a distinção entre Lucro Contábil e Lucro Fiscal, mas, não se pode admitir que, para situações contabilmente idênticas, haja discriminação fiscal a ponto de penalizar a sociedade que optar por um ou outro procedimento de incorporação de reservas;

- que de acordo com a situação fática apresentada no Auto de Infração, baseada nas informações prestadas pela DEFENDENTE e documentos apresentados, percebe-se que a Auditora Fiscal tem absoluta clareza quanto à operação realizada: apuração de "ganho de capital referente à alienação das costas relativas a sua participação na empresa AQUATEC", informando como custo de aquisição total o valor de R\$ 9.776.450,00, valor este originário do saldo anterior totalmente integralizado, mais a incorporação ao capital social da empresa do lucro acumulado R\$ 2.880.597,60 e das reservas de reavaliação R\$ 5.985.449,40;

- que a controvérsia fiscal que ensejou o Auto de Infração ora rebatido, instalou-se sobre a incorporação das reservas de reavaliação, evidenciando a Auditora Fiscal que não há por parte do fisco qualquer oposição à incorporação realizada com os lucros da empresa;

- que as instruções normativas integram a legislação tributária como atos emitidos pela autoridade administrativa e cumprem importante papel no ordenamento jurídico fiscal, pois esclarecem o contribuinte sobre o passo a passo necessário para que cumpra com suas obrigações tributárias, principais e acessórias;

- que evidentemente, tais atos normativos não podem extrapolar os limites da lei que os originou para criar novas obrigações ou restringir direitos. Seu escopo é exclusivamente o de aclarar a operacionalização do que foi estabelecido pela lei;

- que o ganho de capital da DEFENDENTE foi apurado em estrita observância à Instrução Normativa nº 84, de 2001 que consolidou as instruções relativas ao

tema que se encontra espalhado em 12 (*sic*) diplomas legais, o que, é claro, dificulta enormemente a vida do contribuinte;

- que o art. 2º da referida IN repete o conceito de ganho de capital já proclamado na lei, pelo qual a renda tributável será a diferença positiva entre o valor da alienação de bens ou direitos e o respectivo custo de aquisição;

- que o valor inicial do custo da participação societária na empresa Aquatec em 01 janeiro de 2003 era de R\$ 602.601,00. Com a incorporação ao capital social de lucros acumulados no valor de R\$ 1.920.398,40 e reservas de reavaliação de R\$ 3.948.550,60, foi corretamente informado na Declaração de Ajuste Anual da Pessoa Física (declaração de bens) - ano calendário de 2003, que o custo de aquisição das cotas, em valor corrente, passou a ser de R\$ 9.776.450,00.

- que, sendo assim, eis um resumo do ganho de capital e imposto de renda apurado, devido e efetivamente pago:

Valor de Venda das cotas/Recebida R\$ 13.560.000,00

(-) Custo de Aquisição/p R\$ 6.471.550,00

(=) GANHO DE CAPITAL APURADO – 1 R\$ 7.128.450,00

Tributação Imposto Renda - 15% R\$ 1.066.019,40

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, os membros da Sexta Turma da Delegacia da Receita do Brasil de Julgamento em Recife - PE, concluíram pela improcedência da impugnação, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que a exigência fiscal, efetivamente, está alicerçada na acusação de que a pessoa física Ana Carolina de Barros Guerrelhas obteve ganho de capital quando da alienação de cotas de participação na pessoa jurídica Aquatec Industrial Pecuária Ltda., em montante superior ao oferecido à tributação;

- que, por razão de clareza, que o pólo passivo da obrigação tributária que ora se discute é a pessoa física Ana Carolina de Barros Guerrelhas, e não a pessoa jurídica Aquatec Industrial Pecuária Ltda., bem como o lato gerador da exigência fiscal é o ganho de capital obtido pela pessoa física, em razão da alienação de cotas de participação societária, e não a constituição e incorporação de reservas ao capital social, nem tampouco a apuração de lucro pela pessoa jurídica;

- que diante da clareza da imputação, bem assim da nítida separação entre os atos praticados pela sociedade e por seus sócios, entendo incabível trazer para o litígio elementos atinentes à tributação (ou não) da pessoa jurídica;

- que da mesma forma, esclareça-se que não há uma só linha do auto de infração que repute ilegal a operação de venda de participações societárias tal como realizada pela Defendente no ano de 2003;

- que discute-se, em verdade, se há respaldo jurídico para incorporação do valor relativo à reavaliação do capital ao custo de aquisição das cotas societárias de propriedade da Impugnante, nos termos em que foi executada, ou se, inexistindo respaldo para elevação do referido custo, o ganho de capital auferido é aquele indicado pelo Fisco;

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

Autenticado digitalmente em 28/09/2012 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 28/09/2012 por NELSON MALLMANN

Impresso em 28/09/2012 por JOSE ROBERTO DE FARIA - VERSO EM BRANCO

- que o fundamento da autuação é a convicção, por parte da Autoridade Autuante, que se auferiu um ganho de capital que não foi alvo de tributação em razão de que o custo de aquisição declarado estaria equivocado e, finalmente, que não haveria base legal para reduzir esse ganho ou isentá-lo;

- que nada mais natural, a meu ver, que trazer à baila o universo de normas que disciplinam essa modalidade de tributação, nem que seja para demonstrar que a exceção na qual a Impugnante se julga enquadrada não encontraria respaldo em algum dos dispositivos que regem dita modalidade;

- que por outro lado, não vejo como caracterizar nulidade por cerceamento do direito de defesa na medida em que os dispositivos efetivamente guardam relação com a matéria litigiosa o que afasta alegada falha formal e, o que é mais relevante, a Impugnante demonstrou compreender perfeitamente a imputação formulada pela Autoridade Fiscal;

- que nesse contexto, ante a narrativa apresentada pela Defendente, importa registrar que, conforme preliminarmente destacado, não há dissenso relativamente à delimitação do objeto da autuação procedido pela Autoridade Lançadora, e a sua compreensão pela Defendente, qual seja, o auferimento de ganho de capital em razão da alienação de cotas de participação societária restando dúvidas, conforme descrição dos fatos, relativamente à base de cálculo de apuração do referido ganho de capital, no que tange à incorporação do montante correspondente à incorporação de reservas de reavaliação ao capital social;

- que cumpre ressaltar, entretanto, que se percebem contradições na descrição e análise, pela Defendente, da fundamentação da Autuação. Embora em alguns pontos oriente sua defesa como se o lançamento perpetrado estivesse fundamentado, exclusivamente, nas disposições do art. 10 (caput e parágrafo único) da Lei 9.249/95, em outros pontos, aborda e examina pormenorizadamente os comandos presentes nos demais dispositivos indicados pela Autoridade Lançadora (vide tabela apresentada como ANEXO I, às fls. 248 a 252);

- que não se pretendeu tributar, nem se poderia, o mero acréscimo registrado ao valor contábil da participação societária da Sra. Ana Guerrelhas na empresa Aquatec, e que este não se confunde com o efetivo ganho de capital obtido com a posterior venda dessas participações, não há razão para se adentrar na análise de dispositivos que tratariam dos reflexos daquelas operações contábeis;

- que nesse ponto, destaco que a perspectiva histórica traçada nos leva a concluir que a Lei 9.249, de 1995, inovou ao isentar do imposto de renda o lucro distribuído aos sócios, bem assim ao prever que, no caso específico 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;

- que enquanto os acréscimos ao capital social procedidos por incorporação de reservas de reavaliação constituiriam operações não-onerosas, do ponto de vista do sócio, posto que traduzem mera atualização contábil do valor de bem de que já dispunham (mantém-se a mesma proporção de participação em sociedade detentora do mesmo patrimônio) e não implicam a retenção de valores que poderiam ser objeto de distribuição, tais acréscimos oriundos de reservas de lucro, representam transações onerosas aos sócios, pois, nesse caso, abre-se mão da distribuição da correspondente parcela do lucro;

- que a Lei 9.249/95, em seu art. 10, parágrafo único atribua exclusivamente às 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 igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado, que corresponder ao sócio ou acionista. Ou seja, nesse caso, a Lei entende que a aquisição das cotas decorrentes do acréscimo de capital foi de fato onerosa aos sócios, sendo o custo de aquisição corresponde à parcela de lucro que deixou de ser distribuída;

- que frise-se que, como destaca a própria Defendente, as duas espécies de reserva obtiveram tratamento fiscal diferenciado, quando a lei entendeu necessário fazer tal distinção, sem que reste possibilidade de confusão, quando da aplicação de regramentos que sejam próprios de cada espécie;

- que descabida, portanto, com o máximo respeito, a alegação de que a exigência fiscal estaria calcada em ficção jurídica ou, ainda, que resultaria da aplicação de integração ou de analogia para "instituir" um fato gerador não previsto em lei. O § 2º do art. 3º da Lei nº 7.713, de 1988 fixa com clareza o fato gerador e a base de cálculo do imposto de renda incidente sobre ganho de capital, e o art. 21 da Lei nº 8.981, de 1995, a alíquota e a periodicidade de seu recolhimento;

- que desse modo, com todo respeito, não vejo como acolher as conclusões do i. parecerista José Delgado, de que a Auditora, ao supostamente criar ficção jurídica, teria violando a um só tempo, os princípios da segurança jurídica, legalidade e do benefício da dúvida em prol do contribuinte, ao criar o que chama de ficção tributária.

- que não se esqueça, ademais, que os dispositivos acima transcritos são expressamente citados no auto de infração, tendo a Defendente pleno conhecimento do fato, tanto que apresenta, às fls. 48 a 52, tabela onde os analisa;

- que não percebo dúvida por parte da Autoridade Lançadora quanto à capitulação do fato que ensejasse a conclusão pelo i. parecerista José Delgado de que teria sido violado o art. 112, inc. II do CTN (em caso de dúvida aplica-se interpretação favorável ao Contribuinte), até porque tal dispositivo seria aplicável, exclusivamente, à imputação de infrações e penalidades.

A decisão de Primeira Instância está consubstanciada nas seguintes ementas:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Exercício: 2003

Cerceamento do Direito de Defesa. Inocorrência. A citação extensiva dos dispositivos legais que direta ou indiretamente guardam relação com a matéria litigiosa não implicam vício formal do procedimento, nem cerceamento do direito de defesa, máxime quando demonstrado que o autuado demonstra compreender o conteúdo das acusações que lhe são imputadas e o conteúdo de tais dispositivos.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Exercício: 2003 Contribuinte. Definição.

Contribuinte, segundo o Código Tributário Nacional, é a pessoa física ou jurídica que tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador.

Incabível, portanto, a pretensão de estender tratamento tributário benéfico dispensado à pessoa jurídica à fatos geradores que têm como contribuintes os sócios dessa mesma pessoa jurídica.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2003 Ementa:

Tributação do Ganho de Capital. Alienação de Cotas Societárias. O ganho de capital percebido por pessoa física, entendido como a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição, por disposição legal, sujeita-se à incidência do Imposto de Renda, à alíquota de quinze por cento. Não há que se falar, conseqüentemente, em violação dos princípios da legalidade ou da segurança jurídica.

Por outro lado, custo de aquisição, salvo exceção expressa, é o valor despendido no negócio jurídico por meio do qual o bem ou direito foi incorporado ao patrimônio do sujeito passivo.

Ou seja, atribuir custo a um bem adquirido sem a correspondente contraprestação é uma ficção jurídica a ser empregada dentro de seus estreitos limites.

Conseqüentemente, a atribuição de custo diferente de zero a cotas societárias distribuídas gratuitamente aos sócios em razão de aumento de capital decorrente de incorporação de reservas limita-se à hipótese expressamente prevista em lei, qual seja, da incorporação de reserva de lucros.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 15/06/2011, conforme Termo constante à fl. 397, e, com ela não se conformando, a recorrente interpôs, em tempo hábil (11/07/2011), o recurso voluntário de fls. 402/418, instruído pelos documentos de fls. 419/422, no qual demonstra irrisignação contra a decisão supra emendada, baseado, em síntese, nos mesmos argumentos apresentados na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que na cópia dos autos fornecida à Recorrente, o acórdão está assinado exclusivamente por sua Relatora e não se faz qualquer referência aos demais membros da turma, seus votos e possíveis impedimentos ou ausências;
- que a ausência dessa formalidade induz à conclusão de que as razões da Recorrente foram decididas monocraticamente, não lhe sendo garantida a apreciação pelo colegiado, ofertada pela lei;
- que não foram efetivamente cumpridas as exigências procedimentais nos modos e tempos definidos, deve a decisão ser declarada nula;
- que para ser dada plenitude ao direito ao contraditório, não basta apenas intimar a parte para manifestar-se, ouvi-la e permitir a produção e alegação de provas; é preciso deixar que a mesma influa no convencimento do julgador, fazendo-a na defesa, exigindo-se,

para tanto, procedimentos e penas predeterminadas, para que a parte saiba exatamente como e do que deve se defender;

- que a situação desse processo cinge-se, realmente, à violação ao direito de contraditar o fundamento jurídico do ato, que como comprovado, não ocorreu por absoluta ausência de menção ao art. 16 da Lei 7.713/88 no Auto de Infração, com irreparável prejuízo para a defesa da Recorrente;

- que, sem dúvida, diante de uma DECISÃO SURPRESA, em desacordo com os princípios fundamentais do cidadão, em colisão com a Constituição da República, irremediavelmente NULA, devendo assim ser declarada por esse Conselho;

- que, por conseguinte, se o valor das cotas expressos no contrato social poderiam ou não ser considerado valor corrente e, em caso, negativo, por quais razões, era assunto a ser aberta e claramente abordado na decisão de 1ª instância, pois desse entendimento restaria a conclusão sobre o acerto do contribuinte ao fazer o enquadramento legal do ato por ele praticado, possibilitando sua defesa nessa fase recursal;

- que, nenhuma palavra foi dada nas razões de mérito trazidas no acórdão, se restringido a Relatora a reenquadrar a conduta da Recorrente na norma que, pela primeira vez, foi apontada em todo o procedimento (Lei 7.713/88, art. 16, § 4º);

- que divergir, simplesmente, é diferente de discorrer sobre os motivos da divergência, que no caso exigiria trazer argumentos que contraditassem o entendimento de que suas cotas possuíam valor corrente; faltou explicar por que não via como enquadrar a situação descrita como valor corrente;

- que assentado que a Recorrente agiu induzida pela confiança que as instruções normativas lhe inspiram e que não pode ser punida por isso, prossegue-se à análise de sua conduta diante da norma legítima e válida que orientou seus passos no lançamento do ganho de capital, posto que só resta esse caminho para um julgamento justo;

- que na ponderação entre ambos, deverá prevalecer aquele que confere segurança jurídica ao contribuinte, de modo a reconhecer-se que o custo zero artificialmente atribuído a cotas alienadas implica majoração de tributo que só pode ser admitida em lei que, taxativamente, a expresse;

- que não havendo lei nesse sentido, não há como prosperar autuação fiscal tendente a majorar a base de cálculo do imposto de renda de pessoa física devida no ganho de capital pela alienação de bens e direitos.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Nelson Mallmann, Relator

O presente 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.

A matéria em discussão tem origem em procedimentos de fiscalização de revisão de Declaração de Ajuste Anual referente ao exercício de 2004, onde a autoridade fiscal lançadora entendeu haver omissão de ganhos DCE capital obtidos na alienação das quotas da empresa Aquatec Industrial Pecuária Ltda., conforme relatado no próprio Auto de Infração.

Inconformada, em virtude de não ter logrando êxito na instância inicial, a contribuinte apresenta a sua peça recursal a este E. Conselho de Contribuintes pleiteando a reforma da decisão prolatada na Primeira Instância onde, argüi, preliminarmente, a nulidade da decisão de primeira instância pelos seguintes motivos: (a) a cópia da decisão de primeira instância que lhe foi entregue está assinada apenas pela relatora, não havendo referência aos demais membros da turma, seus votos e possíveis impedimentos ou ausências, violando o disposto no art. 22 da Portaria do Ministério da Fazenda nº 58, de 2006; (b) cerceamento do direito de defesa, pois o relator *a quo* instância teria inovado ao reporta-se ao art. 16, § 4º, da Lei nº 7.713, de 1988, não mencionado no Auto de Infração; e (c) violação ao princípio da ampla defesa porque a autoridade julgadora de primeiro grau não teria rebatido os seus argumentos no que diz respeito ao fato das cotas societárias possuírem valor corrente, pois estava enquadrada no art. 18, inciso III, da Instrução Normativa nº 84, de 2001 e, no mérito, argüi a invalidade do lançamento, cujos argumentos estão assim sintetizados: (a) o acórdão recorrido, para sustentar a incidência do art. 16, § 4º da Lei nº 7.713, de 1988, teria desqualificado a Instrução Normativa nº 84, de 2001; (b) a Instrução Normativa nº 84, de 2001, consolida a legislação sobre a apuração e tributação de ganho de capital nas alienações de bens e direitos por pessoas física, sendo razoável que a consulta a esse instrumento substitua à consulta às normas originárias; (c) o contribuinte não agiu de forma desleal, ao contrário, prestou em sua declaração de ajuste anual todas as informações relativas à operação de venda de participações societárias; (d) o art. 16, § 2º, da Instrução Normativa nº 84, de 2001, não diferencia a reserva de lucro da reserva de reavaliação e demais reservas, atribuindo a todas o valor que couber ao sócio como custo de aquisição; (e) invoca a seu favor o art. 18 da Instrução Normativa nº 84, de 2001, que dispõe sobre o custo de aquisição, na ausência de valor pago; e (f) afirma, ao final, que a controvérsia baseia-se nos elementos da base de cálculo, especialmente se as reservas de reavaliação podem ou não ser consideradas custo de aquisição, já que este componente é parâmetro essencial para chegar-se a diferença positiva que será tributada.

Deixo de analisar as questões preliminares em razão da decisão de mérito.

Quanto ao mérito, a recorrente argumenta que na apuração do ganho de capital o valor da reserva de reavaliação foi considerado como custo de aquisição, pois em junho de 2003, a empresa procedeu a reavaliação de bens do ativo permanente, nos termos dos art. 8º, §1º, da Lei nº 6.404, de 1976 e art. 434, §§ 1º, 2º e 3º do RIR/99 e, em 17/09/2003, a

reserva de reavaliação foi incorporada ao capital social, constituindo aumento da participação dos sócios, tendo como base legal os arts. 436 e 437 do RIR/99.

Observa-se, que a fiscalização, analisando a documentação apresentada, acatou os esclarecimentos do contribuinte em relação ao valor de alienação, mas considerou zero o custo das quotas relativas a integralização da reserva de reavaliação, por entender que o art. 10, parágrafo único da Lei nº 9.249, de 1995, e o art. 135 do RIR/99 é restrito a incorporação de capital por reserva de lucros não se aplicando à incorporação de reserva de reavaliação e aduz que os artigos relacionados pelo contribuinte (arts. 434, 436 e 437 do RIR/99), referem-se a efeitos e procedimentos tributários a serem observados pela pessoa jurídica e que, no caso, o lançamento foi efetuado na pessoa física (aplicando-se os arts. 41 e 135 do RIR/99) conforme indicado no Termo de Constatação e de Intimação Fiscal à fl. 239).

Constata-se da análise dos autos do processo, que na alteração do Contrato Social datado de 17 de setembro de 2003 a posição era a seguinte: (a) – que a participação societária da Sra. Ana Carolina de Barros Guerrelhas na Aquatec é de 40%; (b) – que o capital social da empresa Aquatec totalmente integralizado no valor de R\$ 1.513.004,00, foi elevado para R\$ 16.248.000,00, representado por 16.248.000 cotas no valor de R\$ 1,00 cada; (c) – que a parcela elevada no montante de R\$ 14.734.996,00 foi integralizada com os seguintes recursos: R\$ 4.800.996,00 – referente a lucros acumulados, e R\$ 9.934.000,00 – referente à reserva de reavaliação; (d) – que em razão da incorporação desses valores ao capital social, houve distribuição entre os sócios, cabendo à contribuinte a quantidade de 5.868.949 quotas no valor de R\$ 5.868.949,00, consequentemente elevando sua participação de 602.601 quotas no valor de R\$ 602.601,00, para 6.471.550 cotas no valor total de R\$ 6.471.550,00; (e) – que do valor de R\$ 5.868.949,00 que coube à contribuinte referente à incorporação ao capital da Aquatec originários de lucros acumulados e reserva de reavaliação, R\$ 1.920.398,40 se referem a lucros acumulados e de R\$ 3.948.550,60 a reserva de reavaliação.

Constata-se, ainda, que em 30 de outubro de 2003, as quotas dos sócios foram alienadas à Sygen Investimentos Ltda., pelo valor de R\$ 34.000.000,00, estabelecido em contrato e que o ganho de capital fora apurado a partir da diferença positiva entre o valor contábil das referidas quotas e o valor do negócio, aplicando-se a alíquota de 15%.

Como visto, trata-se de lançamento de omissão de ganho de capital apurado na alienação de participação societária ocorrida no mês de outubro de 2003, em decorrência de a fiscalização ter considerado como sendo zero o custo das quotas oriundas da integralização da reserva de reavaliação.

Após a análise das peças acusatória, impugnatória, decisória singular e recursal chega-se a conclusão que toda a discussão reside em torno da questão do custo de aquisição das quotas de capital em razão da incorporação das reservas de reavaliação, já que a suplicante, se fixa fundamentalmente, na assertiva de que o custo é o valor das reservas de reavaliação incorporadas ao capital social.

Conforme relatado pela fiscalização (fl.s 227 e 228), a empresa Aquatec Industrial Agropecuária Ltda., em junho de 2003, procedeu a reavaliação dos bens do ativo permanente contabilizando como reserva de reavaliação e, em 17/09/2003, esta reserva foi incorporada ao capital social da empresa. Em 30/10/2003, o contribuinte alienou sua participação societária na referida empresa, considerando como custo de aquisição o valor da reserva de reavaliação incorporada ao capital social.

A legislação sobre o assunto encontra-se consolidada nos arts. 434 a 438 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – RIR/99:

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

Autenticado digitalmente em 28/09/2012 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 28/09/2012 por

NELSON MALLMANN

Impresso em 28/09/2012 por JOSE ROBERTO DE FARIA - VERSO EM BRANCO

*Reavaliação de Bens do Permanente**Diferimento da Tributação*

Art. 434. A contrapartida do aumento de valor de bens do ativo permanente, em virtude de nova avaliação baseada em laudo nos termos do art. 8º da Lei nº 6.404, de 1976, não será computada no lucro real enquanto mantida em conta de reserva de reavaliação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 35, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VI).

§ 1º O laudo que servir de base ao registro de reavaliação de bens deve identificar os bens reavaliados pela conta em que estão escriturados e indicar as datas da aquisição e das modificações no seu custo original.

§ 2º O contribuinte deverá discriminar na reserva de reavaliação os bens reavaliados que a tenham originado, em condições de permitir a determinação do valor realizado em cada período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 35, § 2º).

§ 3º Se a reavaliação não satisfizer aos requisitos deste artigo, será adicionada ao lucro líquido do período de apuração, para efeito de determinar o lucro real (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 43, § 1º, alínea “h”, e Lei nº 154, de 1947, art. 1º).

Tributação na Realização

Art. 435. O valor da reserva referida no artigo anterior será computado na determinação do lucro real (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 35, § 1º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VI):

I - no período de apuração em que for utilizado para aumento do capital social, no montante capitalizado, ressalvado o disposto no artigo seguinte;

II - em cada período de apuração, no montante do aumento do valor dos bens reavaliados que tenha sido realizado no período, inclusive mediante:

- a) alienação, sob qualquer forma;*
- b) depreciação, amortização ou exaustão;*
- c) baixa por perecimento.*

Reavaliação de Bens Imóveis e de Patentes

Art. 436. A incorporação ao capital da reserva de reavaliação constituída como contrapartida do aumento de valor de bens imóveis integrantes do ativo permanente, nos termos do art. 434, não será computada na determinação do lucro real (Decreto-Lei nº 1.978, de 21 de dezembro de 1982, art. 3º).

§ 1º Na companhia aberta, a aplicação do disposto neste artigo fica condicionada a que a capitalização seja feita sem

modificação do número de ações emitidas e com aumento do valor nominal das ações, se for o caso (Decreto-Lei nº 1.978, de 1982, art. 3º, § 2º).

§ 2º Aos aumentos de capital efetuados com a utilização da reserva de que trata este artigo, constituída até 31 de dezembro de 1988, aplicam-se as normas do art. 63 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, e às reservas constituídas nos anos de 1994 e 1995 aplicam-se as normas do art. 658 (Decreto-Lei nº 1.978, de 1982, art. 3º, § 3º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se à reavaliação de patente ou de direitos de exploração de patentes, quando decorrentes de pesquisa ou tecnologia desenvolvida em território nacional por pessoa jurídica domiciliada no País (Decreto-Lei nº 2.323, de 26 de fevereiro de 1987, art. 20).

Art. 437. O valor da reavaliação referida no artigo anterior, incorporado ao capital, será (Decreto-Lei nº 1.978, de 1982, art. 3º, § 1º):

I - registrado em subconta distinta da que registra o valor do bem;

II - computado na determinação do lucro real de acordo com o inciso II do art. 435, ou os incisos I, III e IV do parágrafo único do art. 439.

Reavaliação de Participações Societárias Avaliadas pelo Valor de Patrimônio Líquido

Art. 438. Será computado na determinação do lucro real o aumento de valor resultante de reavaliação de participação societária que o contribuinte avaliar pelo valor de patrimônio líquido, ainda que a contrapartida do aumento do valor do investimento constitua reserva de reavaliação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 35, § 3º).

Com o advento da Lei nº 9.959, de 27 de janeiro de 2000, foi alterada a sistemática da realização da reserva de reavaliação, com vigência a partir de janeiro de 2000 (art. 12 da referida lei), assim dispondo seu art. 4º:

Art. 4º A contrapartida da reavaliação de quaisquer bens da pessoa jurídica somente poderá ser computada em conta de resultado ou na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido quando ocorrer a efetiva realização do bem reavaliado.

As empresas, em geral, possuem bens, direitos e obrigações que precisam ser registrados pela Contabilidade. Os bens e direitos, tais como imóveis, veículos, máquinas, equipamentos, duplicatas a receber entre outros investimentos são contabilizados, no balanço patrimonial, em uma classe denominada de ativo, essa classe, de acordo com o prazo de sua realização e sua finalidade, pode estar subdividida em grupos circulante, realizável a longo prazo e permanente, esses ainda se subdividem em outros subgrupos e contas dependendo do plano de contas de cada empresa.

Até dezembro de 1995, a legislação brasileira permitia que se fizesse correção monetária do balanço das empresas, esse procedimento consistia em se fazer uma

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2004

Autenticado digitalmente em 28/09/2012 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 28/09/2012 por NELSON MALLMANN

Impresso em 28/09/2012 por JOSE ROBERTO DE FARIA - VERSO EM BRANCO

atualização dos valores monetários dos itens do balanço, por meio de índices de preços. Com o advento da Lei nº 9.249, de 1995 foi extinta a correção monetária.

É fato, que as distorções nos balanços passaram a ser corrigidas, principalmente, pela reavaliação dos ativos, ressaltando que correção monetária e reavaliação não é a mesma coisa, já que a correção monetária é tão-somente a atualização monetária do custo de aquisição, em que continua o vínculo ao preço pago pelo. Na reavaliação, abandona-se o custo (ou o custo corrigido) e utiliza-se o novo valor econômico do ativo em questão.

De acordo com a Deliberação 183/95, da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) reavaliação significa adotar como critério para avaliação do ativo o seu preço de mercado, dessa forma o princípio contábil do custo original ou custo histórico é abandonado, fazendo com que os valores sejam apresentados mais próximos aos de reposição.

Reavaliação consiste em atribuir um novo valor ao ativo, que passará a ser o registro contábil do bem reavaliado. Ou seja, reavaliar significa avaliar de novo, o que implica a deliberação de abandonar os valores antigos.

Essa conta, que existia até a edição da Lei nº 11.638, de 2007, representava a contrapartida da reavaliação. Em outras palavras, refletia o aumento dos valores atribuídos aos ativos da empresa em função de novas avaliações realizadas por peritos ou empresas especializadas.

Os recursos investidos em uma empresa podem ter duas fontes distintas: os capitais de terceiros, que representam as exigibilidades da empresa e os capitais próprios que representam o Patrimônio Líquido. Portanto o PL representa a parte pertencente aos acionistas.

A reavaliação de bens, como máquinas, equipamentos, instalações industriais ou mesmo um conjunto desses elementos agregados a imóveis, terrenos, edificações e outras benfeitorias, constitui um processo delicado e extenso, haja vista os dados e fatores a serem levados em consideração para que o resultado represente um retrato tão fiel quanto possível da realidade encontrada.

Inobstante os argumentos do voto da Conselheira Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, proferido, em 08 de fevereiro de 2012, por ocasião do julgamento do recurso voluntário do processo nº 10469.722072/2008-23, relativo ao contribuinte Werner Jost, cujo acórdão foi o de nº 2202-01.646, ocasião em que acompanhei o voto vencedor proferido pelo Conselheiro Pedro Anan Junior, cujo teor, com a devida vênia do redator, adoto como sendo meus fundamentos para dar provimento ao recurso voluntário interposto pela contribuinte, já que a matéria discutida naquele processo é totalmente idêntica a do presente processo (sócios).

Naquele ocasião o Conselheiro Pedro Anan Junior proferiu o voto abaixo transcrito, que adoto para justificar os meus fundamentos:

O voto da nobre relatora conselheira Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, está muito bem fundamentado. Apesar das razões e fundamentos que a levaram a chegar a tal conclusão, tenho entendimento diverso do dela em alguns pontos, daí a razão de abrir a divergência que culminou prevalecendo no julgamento pelo colegiado.

O presente caso trata-se de lançamento de omissão de ganho de capital apurada na alienação de participação societária ocorrida no mês de outubro de 2003, em decorrência de a autoridade lançadora ter considerado como zero o custo de aquisição das quotas oriundas da integralização da reserva de reavaliação.

Conforme bem detalhado pela relatora em seu brilhante voto, a lógica adotada pelo legislador tributário foi o de considerar como custo de aquisição o valor do lucro ou da reserva incorporado ao capital social sempre que o valor da incorporação foi tributado pela pessoa jurídica e via de consequência a sua distribuição ao sócio é considerada isenta (se tratando de lucro gerado a partir do ano-calendário de 1996, que é o caso dos autos).

Neste contexto, devemos verificar se a incorporação de reserva de reavaliação pode ser considerada como custo de aquisição para fins de apuração de ganho de capital da pessoa física.

Antes de adentrarmos nos efeitos tributários da realização da reserva de reavaliação na Pessoa Jurídica que registrou em seu patrimônio os bens, devemos verificar qual é o tratamento contábil da realização desse bem.

A reserva de reavaliação foi criada para poder permitir a pessoa jurídica trazer a valor de mercado bens registrados no ativo permanente. Para fins societários e contábeis a Lei nº 6.404, de 1976, determina o parágrafo 3º, do artigo 182:

"Art. 182 -

(...)

§ 3º - Serão classificadas como reservas de reavaliação as contrapartidas de aumentos de valor atribuídos a elementos do ativo em virtude de novas avaliações com base em laudo nos termos do Art. 8º aprovado pela assembléia geral."

Desta forma, nos termos da legislação societária a contrapartida do aumento do valor do bem, não deveria ser registrado como receita no resultado mas sim como uma reserva na conta de patrimônio líquido, sendo que essa receita tinha a sua tributação diferida quando da efetiva realização do bem conforme disciplina os arts. 434 a 438 do Decreto no 3.000, de 26 de março de 1999 – RIR/99:

"Art. 434. A contrapartida do aumento de valor de bens do ativo permanente, em virtude de nova avaliação baseada em laudo nos termos do art. 8º da Lei nº 6.404, de 1976, não será computada no lucro real enquanto mantida em conta de reserva de reavaliação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 35, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VI).

§ 1º O laudo que servir de base ao registro de reavaliação de bens deve identificar os bens reavaliados pela conta em que estão escriturados e indicar as datas da aquisição e das modificações no seu custo original.

§ 2º O contribuinte deverá discriminar na reserva de reavaliação os bens reavaliados que a tenham originado, em condições de permitir a determinação do valor realizado em cada período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 35, § 2º).

§ 3º Se a reavaliação não satisfizer aos requisitos deste artigo, será adicionada ao lucro líquido do período de apuração, para efeito de determinar o lucro real (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 43, § 1º, alínea “h”, e Lei nº 154, de 1947, art. 1º).

Art. 435. O valor da reserva referida no artigo anterior será computado na determinação do lucro real (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 35, § 1º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VI):

I - no período de apuração em que for utilizado para aumento do capital social, no montante capitalizado, ressalvado o disposto no artigo seguinte;

II - em cada período de apuração, no montante do aumento do valor dos bens reavaliados que tenha sido realizado no período, inclusive mediante:

- a) alienação, sob qualquer forma;
- b) depreciação, amortização ou exaustão;
- c) baixa por perecimento.

Art. 436. A incorporação ao capital da reserva de reavaliação constituída como contrapartida do aumento de valor de bens imóveis integrantes do ativo permanente, nos termos do art. 434, não será computada na determinação do lucro real (Decreto-Lei nº 1.978, de 21 de dezembro de 1982, art. 3º).

§ 1º Na companhia aberta, a aplicação do disposto neste artigo fica condicionada a que a capitalização seja feita sem modificação do número de ações emitidas e com aumento do valor nominal das ações, se for o caso (Decreto-Lei nº 1.978, de 1982, art. 3º, § 2º).

§ 2º Aos aumentos de capital efetuados com a utilização da reserva de que trata este artigo, constituída até 31 de dezembro de 1988, aplicam-se as normas do art. 63 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, e às reservas constituídas nos anos de 1994 e 1995 aplicam-se as normas do art. 658 (Decreto-Lei nº 1.978, de 1982, art. 3º, § 3º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se à reavaliação de patente ou de direitos de exploração de patentes, quando decorrentes de pesquisa ou tecnologia desenvolvida em território nacional por pessoa jurídica domiciliada no País (Decreto-Lei nº 2.323, de 26 de fevereiro de 1987, art. 20).

Art. 437. O valor da reavaliação referida no artigo anterior, incorporado ao capital, será (Decreto-Lei nº 1.978, de 1982, art. 3º, § 1º):

I - registrado em sub-conta distinta da que registra o valor do bem;

II - computado na determinação do lucro real de acordo com o inciso II do art. 435, ou os incisos I, III e IV do parágrafo único do art. 439.

Art. 438. Será computado na determinação do lucro real o aumento de valor resultante de reavaliação de participação societária que o contribuinte avaliar pelo valor de patrimônio líquido, ainda que a contrapartida do aumento do valor do investimento constitua reserva de reavaliação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 35, § 3º).”

A Lei nº 9.959, de 27 de janeiro de 2000, alterou a sistemática da realização da reserva de reavaliação, com vigência a partir de janeiro de 2000 (art. 12 da referida lei), assim dispondo seu art. 4º:

Art.4º A contrapartida da reavaliação de quaisquer bens da pessoa jurídica somente poderá ser computada em conta de resultado ou na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido quando ocorrer a efetiva realização do bem reavaliado.

A partir do ano-calendário 2000, a reserva de reavaliação somente será tributada pela Pessoa Jurídica quando da efetiva realização do bem reavaliado.

Podemos concluir que a realização da reserva de reavaliação deverá ser oferecida a tributação pela pessoa jurídica, devendo portanto compor via adição o lucro real e a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro.

Para fins societários e contábeis como a contrapartida da reserva de reavaliação do bem não foi registrado como receita, mas sim como reserva no patrimônio líquido da pessoa jurídica, quando o ativo for realizado a sua contrapartida será a realização da reserva contra a conta de lucro acumulados. Conforme determina o parágrafo 2º do artigo 187 da Lei nº 6.404, de 1976

”§ 2º - O aumento do valor de elementos do ativo em virtude de novas avaliações, registrado como reserva de reavaliação (Art. 182, § 3º), somente depois de realizado poderá ser computado como lucro para efeito de distribuição ou participações

Note-se que para fins societários e contábeis a realização da reserva de reavaliação não transitou pelo resultado do exercício, mas entre contas patrimoniais (reserva de reavaliação x reserva de lucros), mas para fins fiscais a realização da reserva de reavaliação deverá devidamente oferecida a tributação pela pessoa jurídica via adição ao lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro.

Como tal valor passou a compor a reserva de lucros, quando da realização do bem, ele será passível de distribuição aos sócios e acionistas da pessoa jurídica, e como esse valor foi ou será devidamente oferecido a tributação pela pessoa jurídica, não

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

Autenticado digitalmente em 28/09/2012 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 28/09/2012 por NELSON MALLMANN

Impresso em 28/09/2012 por JOSE ROBERTO DE FARIA - VERSO EM BRANCO

podemos querer tributá-lo novamente pela pessoa física (sócia e acionista que recebeu tais valores), isso seria uma total afronta ao artigo 43 do Código Tributário Nacional, que elegeu como fato gerador do imposto de renda o efetivo acréscimo patrimonial.

Só podemos atribuir como custo zero, se ficar devidamente evidenciado que a pessoa jurídica que detém o bem reavaliado onde o contribuinte possui a participação societária, não ofereceu tal valor a tributação.

No caso dos autos, a Aquatec efetuou em outubro de 2003 a capitalização da reserva de reavaliação, que gerou o aumento do custo de aquisição da participação societária do Recorrente, nesse momento apesar a reserva de reavaliação não ter sido tributada pela Pessoa Jurídica, isso deverá ocorrer em um segundo momento. Caberia a autoridade fiscal, já que o auto de infração foi lavrado em 27 de junho de 2008, ter verificado se a reserva de reavaliação foi devidamente oferecida a tributação ou não pela pessoa jurídica no caso a Aquatec.

Caso tivesse adotado esse procedimento e comprovado que a reserva de reavaliação não foi oferecida a tributação pela Pessoa Jurídica, o lançamento subsistiria, mas podemos verificar que tal ato não foi devidamente investigado pela autoridade fiscal, que se limitou a analisar somente a capitalização e o aumento de custo de aquisição ocorrida em 2003.

Desta forma, entendo que não subsiste o lançamento, nesse sentido voto em dar provimento ao Recurso do Contribuinte.

Ora, o valor reavaliado integra o custo dos bens, da mesma forma como o custo de aquisição e os acréscimos ao custo; sua perda de valor deve, portanto, ser imputada aos resultados através dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão, segundo o mesmo regime aplicável ao custo de aquisição e posteriores acréscimos a esse custo. A contrapartida do aumento de valor de bens do ativo permanente, em virtude de nova avaliação baseada em laudo nos termos do art. 8º da Lei nº 6.404, de 1976, será computada na determinação do lucro real em cada período de apuração, no montante do aumento do valor dos bens reavaliados que tenha sido realizado no período, inclusive mediante alienação, sob qualquer forma, depreciação, amortização ou exaustão e baixa por perecimento, e somente poderá ser computada em conta de resultado ou na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido quando ocorrer a efetiva realização do bem reavaliado. Não existe limite de prazo para tributação dessa reserva. O valor a ser atribuído a cada uma das quotas ou ações em virtude da capitalização da reserva de reavaliação é o seu valor corrente, na data da incorporação das reservas de reavaliação ao capital social da empresa.

Assim, não há como fugir da interpretação dada pela redator do voto vencedor, eis que o custo de aquisição, para fins de determinação do ganho de capital, é o valor atribuído ao bem ou direito ou o valor pago na sua aquisição.

Convém ressaltar, que a não-incidência de tributos pode ser interpretada de duas formas, uma por força constitucional (imunidade) e outra por força de legislação tributária

(isenção). A verdadeira não-incidência é a constitucional, que veda a incidência de tributos definitivamente. A isenção, embora não se aplique ao imposto por benefício legal, está sujeita a condições que a revoguem.

Assim, a isenção é uma das espécies de exclusão do crédito tributário, em que o contribuinte tem excluída sua obrigação de pagar o imposto, por ato legal. A isenção não deve ser confundida com a imunidade, pois esta última é disciplinada na Constituição Federal e a isenção pela legislação tributária, não sendo definida, pois está vinculada a uma condição, podendo ser revogada a qualquer tempo. Na isenção, o imposto incide, mas não pode ser aplicado enquanto durar a condição e o contribuinte não se exime do cumprimento da obrigação acessória.

No Direito Tributário, um aspecto da maior relevância que deve ser salientado neste passo é que, enquanto cabe ao poder legislativo, dentro da sua competência constitucional, escolher e descrever "as hipóteses de incidência" do imposto, também como um princípio fundamental da liberdade, cabe ao contribuinte a faculdade de realizar ou não o fato ou situação. Somente se a situação se realiza é que incide compulsoriamente a obrigação legal.

Para o nascimento da obrigação tributária não basta só a descrição pela lei da "hipótese de incidência", mas é preciso que alguém pratique ou realize em concreto o fato ou situação que se encaixe perfeitamente na forma ou hipótese de incidência que previamente a lei modelou ou instituiu. Somente depois que alguém realize o fato ou situação enquadrável na hipótese é que pode nascer a obrigação. O fato para ser gerador jurídico-tributário precisa ser um casamento ou adequação entre a hipótese de incidência descrita na lei, com a situação realizada concretamente pela pessoa e só então produz o efeito jurídico ou consequência.

Ora, tanto o processo quanto a decisão administrativa, no particular, ambos devem primar pela objetividade factual, impedidos, liminarmente, que estão, de trilhar a irracionalidade. Assim, pretender-se, como pretendido pela autoridade fiscal lançadora é olvidar a realidade, já que não houve a comprovação de que a pessoa jurídica deixou de tributar a respectiva reavaliação.

Finalmente, no presente caso, são oportunas algumas considerações a propósito da interpretação das leis, especialmente no campo do Direito Tributário:

Ensina FRANCISCO FERRARA, in "Ensaio Sobre a Teoria de Interpretação das Leis" - Studiu, Coimbra, 1978, 3ª Ed. pág. 26:

(...) interpretar, quando de leis se trata, significa algo diverso de interpretar em outros casos: interpretar, em matéria de leis, quer dizer não só descobrir o sentido que está por detrás da expressão, como também, dentre as várias significações que estão cobertas pela expressão, eleger a verdadeira e decisiva."

Ensina, ainda, que "Assim, não há dúvida que as palavras da lei podem comportar, e em regra comportam, diversos pensamentos. Mas nem todos têm, sob este ponto de vista, a mesma legitimidade. Um deles representará a significação natural, imediata, espontânea dos dizeres legais; outro uma significação artificial ou reservada. Um deles encontrará no teor verbal da lei uma expressão perfeitamente adequada; outro uma notação vaga, tosca, infeliz. Um deles sente-se como que à sua vontade dentro do texto legal; outro só lá se agüenta com certo mal estar."

CARLOS MIXIMILIANO, em sua obra 'HERMENÊUTICA APLICAÇÃO DO DIREITO', Forense, 1981, 9 a ed. Pags. 165/166, preleciona:

Prefere-se o sentido conducente ao resultado mais razoável, que melhor corresponda às necessidades da prática, e seja mais humano, benigno, suave.

É antes de crer que o legislador haja querido exprimir o conseqüente e adequado à espécie do que o evidentemente injusto, descabido, inaplicável, sem efeito. Portanto, dentro da letra expressa, procura-se a interpretação que conduza a melhor conseqüência para a coletividade.

Deve o Direito ser interpretado inteligentemente: não de modo que a ordem legal envolva um absurdo, prescreva inconveniências, vá ter conclusões inconsistentes ou impossíveis. Também se prefere a exegese de resulta eficiente à providência legal ou válido o ato, à que torne aquela sem efeito, inócua, ou este juridicamente nulo.

Desde que a interpretação pelos processos tradicionais conduz a injustiça flagrante, incoerências do legislador, contradição consigo mesmo, impossibilidades ou absurdos, deve-se presumir que foram usadas expressões impróprias, inadequadas, e buscar um sentido equitativo, lógico e acorde com o sentido geral e o bem presente e futura da comunidade.

Assim, interpretar não significa desobedecer ao mandamento legal, mas, cumprir o seu ordenamento, seu preceito, só de forma a torná-lo consentâneo com a realidade que nos cerca. O que se busca, em última análise, é tornar o comando legal exequível, eficiente, eficaz, de alcance lógico, racional, principalmente, jurídico.

Concordo com o redator do voto vencedor, que no caso em questão, para fins societários e contábeis a realização da reserva de reavaliação não transitou pelo resultado do exercício, mas entre contas patrimoniais (reserva de reavaliação x reserva de lucros), mas para fins fiscais a realização da reserva de reavaliação deverá devidamente oferecida a tributação pela pessoa jurídica via adição ao lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro.

Como tal valor passou a compor a reserva de lucros, quando da realização do bem, ele será passível de distribuição aos sócios e acionistas da pessoa jurídica, e como esse valor foi ou será devidamente oferecido a tributação pela pessoa jurídica, não podemos querer tributá-lo novamente pela pessoa física (sócia e acionista que recebeu tais valores), isso seria uma total afronta ao artigo 43 do Código Tributário Nacional, que elegeu como fato gerador do imposto de renda o efetivo acréscimo patrimonial.

No caso dos autos, a Aquatec efetuou em outubro de 2003 a capitalização da reserva de reavaliação, que gerou o aumento do custo de aquisição da participação societária do Recorrente, nesse momento apesar a reserva de reavaliação não ter sido tributada pela Pessoa Jurídica, isso deverá ocorrer em um segundo momento. Caberia a autoridade fiscal, já que o auto de infração foi lavrado em 27 de junho de 2008, ter verificado se a reserva de reavaliação foi devidamente oferecida a tributação ou não pela pessoa jurídica no caso a Aquatec.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de dar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)
Nelson Mallmann

CÓPIA



Tema: GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS. DIREITO ADQUIRIDO

Conselheiro (a): Nelson Mallmann



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

Processo nº 10380.723303/2009-77
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2202-01.216 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de junho de 2011
Matéria IRPF - GANHOS DE CAPITAL
Recorrente JORGE ALBERTO VIEIRA STUDART GOMES
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS

Data do fato gerador: 31/01/2005

PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS - AQUISIÇÃO SOBRE OS EFEITOS DA HIPÓTESE DE NÃO INCIDÊNCIA PREVISTOS NO ART. 4º, ALÍNEA “D” DO DECRETO-LEI Nº. 1.510, DE 1976 - DIREITO ADQUIRIDO A ALIENAÇÃO SEM TRIBUTAÇÃO MESMO NA VIGÊNCIA DE LEGISLAÇÃO POSTERIOR ESTABELECCENDO A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA (LEI Nº. 7.713, DE 1988) - Se a pessoa física titular da participação societária, sob a égide do artigo 4º, “d”, do Decreto-Lei nº. 1.510, de 1976, subsequente ao período de 5 (cinco) anos da aquisição da participação, alienou-a, ainda que legislação posterior ao decurso do prazo de 5 (cinco) anos tenha transformado a hipótese de não incidência em hipótese de incidência, não torna aquela alienação tributável, prevalecendo, sob o manto constitucional do direito adquirido o regime tributário completado na vigência da legislação anterior que afastava qualquer hipótese de tributação.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator. Vencida a Conselheira Margareth Valentini, que negava provimento ao recurso. Fez sustentação oral, seus advogados, Dra. Leliana Maria Rolim de Pontes Vieira, OAB/DF nº 12.051 e Dra. Francisca Vanimayre de Carvalho, OAB/CE nº 12.675.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann – Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Antonio Lopo Martinez, Ewan Teles Aguiar, Margareth Valentini, Rafael Pandolfo, Pedro Anan Júnior e Nelson Mallmann. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Helenilson Cunha Pontes e Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga.

Relatório

JORGE ALBERTO VIEIRA STUDART GOMES, contribuinte inscrito no CPF/MF 003.995.903-15, com domicílio fiscal na cidade de Fortaleza, Estado do Ceará, à Rua Teatrólogo Silvano Serra, nº. 505 – Bairro Dunas, jurisdicionado a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Fortaleza - CE, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 926/999, prolatada pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza - CE, recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 1004/1114.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 23/12/2009, Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 02/09), com ciência através de AR, em 04/01/2010 (fls. 758), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 85.790.037,92 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de lançamento de ofício qualificada de 150% e dos juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor do imposto de renda, relativo ao exercício de 2006, correspondente ao ano-calendário de 2005 (fato gerador = 31/01/2005).

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização de revisão de Declaração de Ajuste Anual referente ao exercício de 2006, onde a autoridade lançadora entendeu haver omissão de ganho de capital obtido na alienação de 49,9% das ações da AGRIPEC QUÍMICA E FARMACÊUTICA S/A, CNPJ 07.467.822/0001-26, em 31/01/2005, relativa à participação de 62,19% do fiscalizado nesta empresa, conforme descrito detalhadamente no Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do presente Auto de Infração. Infração capitulada nos artigos 1º e 2º, da Lei nº 8.134, de 1990; artigos 1º, 2º, 3º e §§, e 8º, da Lei nº. 7.713, de 1988; artigos 4º, 12, § 1º, 52, § 1º e 53, inciso V, da Lei nº. 8.383, de 1991; artigos 7º e 21, da Lei nº. 8.981, de 1995 e artigo 17 da Lei nº. 9.249, de 1995.

Os Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil responsáveis pela constituição do crédito tributário lançado esclarecem, ainda, através do Termo de Verificação Fiscal de fls. 10/48, entre outros, os seguintes aspectos:

- que o contribuinte era, em 31/12/2004, sócio da empresa AGRIPEC QUÍMICA E FARMACÊUTICA S/A, CNPJ nº. 07.467.822/0001-26, possuindo 62,19% das ações do capital social. Segundo a fiscalização, o contribuinte teria alienado, em 31/01/2005, 49,90% da quantidade das ações possuídas na empresa AGRIPEC para as empresas NUFARM AUSTRÁLIA LIMITED e NUFARM NEW ZEALAND LIMITED, a primeira localizada na Austrália e a segunda localizada na Nova Zelândia, ambas pertencentes ao grupo empresarial NUFARM;

- que a AGRIPEC QUÍMICA E FARMACÊUTICA S/A foi constituída no início da década de 60 e teve, por 37 anos, o Sr. Jorge Alberto Vieira Studart Gomes, filho do fundador da empresa, como um dos principais acionista e dirigente. Sendo uma empresa de capital fechado essencialmente familiar, a AGRIPEC permaneceu sob o controle da família Studart até a transferência do comando para a NUFARM;

- que a empresa AGRYPEC até o final do ano-calendário de 2004 era constituída por 2.167.900 ações e que essas ações pertenciam a três sócios: Jorge Alberto Vieira Studart Gomes, Carlos Alberto Studart Gomes Neto e AGP Construções Ltda.;

- que na concepção de alienação de ações, que teria ocorrida em 31/01/2005, a fiscalização constatou que o contribuinte alienou 49,9% das suas ações pelo valor de R\$ 198.657.559,35, havendo, nessa operação, ganho de capital, no valor de R\$ 183.942.876,62, e que não houve recolhimento de Imposto de Renda;

- que a operação de alienação não foi direta, como de comum (sócio da AGRYPEC transferindo suas ações para as empresas do grupo empresarial NUFARM), mas houve planejamento tributário evasivo, na espécie de simulação relativa, arquitetado pelos alienantes, sócios da AGRYPEC, e pelas empresas adquirentes (empresas do grupo NUFARM), que consistiu na elaboração de uma operação de investimento, utilizando-se de um Memorando de Entendimento, de um Contrato de Investimento e de um Acordo de Acionistas, com criação das empresas, BRAMANS HOLDINGS S.A e DELPHIA PARTICIPAÇÕES S.A. realizando-se uma operação simulada, envolvendo a empresa AGRYPEC (investida), a empresa DELPHIA PARTICIPAÇÕES S.A. (investida) e a empresa BRAMANS HOLDING S.A (investidora), demonstrada pelos atos e fatos contábeis da empresa AGRYPEC e DELPHIA, ocultando-se o fato real da alienação das ações, operação feita com o intuito de esconder o fato gerador do imposto de renda;

- que houve planejamento tributário evasivo basearam-se em prova indireta, indícios, tendo por base o fato de ter havido contratação de uma empresa especializada em planejamento tributário, BROADSPAN CAPITAL NEGOCIOS E PARTICIPAÇÕES LTDA., banco de investimento, e os documentos que embasaram a operação de investimento fornecidos pela NUFARM, tais como: o Memorando de Entendimento, o Contrato de Investimento, o Acordo de Acionistas e os atos societários (ATAS DE ASSEMBLÉIA GERAL EXTRAORDINÁRIA) e fatos contábeis das empresas AGRYPEC, BRAMANS e DELPHIA. Esses documentos e os atos societários e os fatos contábeis, tidos como simulados pela fiscalização, demonstram que a empresa AGRYPEC recebeu, no ano-calendário de 2005, investimento estrangeiro (através de subscrição de novas ações) das empresas NUFARM AUSTRÁLIA LIMITED e NUFARM NEW ZEALAND LIMITED no valor total de R\$ 319.436.500,00 (trezentos e dezenove milhões quatrocentos e trinta e seis mil e quinhentos reais), equivalente a US\$ 120.000.000,00 (cento e vinte milhões de dólares americanos), representando 49,9% do capital social;

- que a prova de que houve simulação consistiu na demonstração de que os atos societários e atos contábeis representavam operação visível, simulada, encoberto uma operação invisível, dissimulada, alienação de ações, fraude perfeitamente concebida pela documentação que embasa o falso investimento feito pela empresa NUFARM (um memorando de entendimento, um contrato de investimento, um acordo de acionistas, criação das empresas, BRAMANS HOLDINGS S.A e DELPHIA PARTICIPAÇÕES S.A) e pela inconsistência dos atos societários e dos fatos contábeis;

- que a prova também foi formada pelas notícias da venda da AGRYPEC. Segundo as notícias econômicas que foram publicadas em revistas e jornais, nos anos de 2005 e 2007, a empresa AGRYPEC foi vendida para o grupo empresarial NUFARM, pelo valor total de R\$ 670.000.000,00 (seiscentos e setenta milhões de reais) em duas etapas: a primeira em janeiro de 2005, pelo valor de R\$ 319.436.500,00, equivalente a US\$ 120.000.000,00, representando 49,9% das ações, e a segunda em agosto de 2007, pelo valor de R\$ 350.563.499,80, representando o restante, 50,1% das ações;

- que após a primeira operação, que ocorreu em janeiro de 2005, tida pela fiscalização como operação de alienação de participação societária (ações) e pelo contribuinte como investimento (subscrição de novas ações), o quadro societário da empresa AGRIPEC era formado pela empresa DELPHIA PARTICIPAÇÕES S.A. com 50,1% das ações, e pelas empresas NUFARM AUSTRÁLIA LIMITED e NUFARM NEW ZEALAND LIMITED, com 49,9% das ações, conforme demonstrativo abaixo: AGRIPEC – 2.822.052 Ações Percentual; DELPHIA – 1.413.848 Ações 50,1%; NUFARM – 1.408.204 Ações 49,9%; DELPHIA - JORGE ALBERTO DELPHIA - CARLOS ALBERTO DELPHIA – AGP CONSTRUÇÕES 62,19% 21,5% 16,31% 879.272 303.977 230.599 1.413.848 NUFARM AUSTRÁLIA LIMITED NUFARM NEW ZEALAND LIMITED 32,4% 17,5% 915.333 492.871 1.408.204 TOTAL 2.822.052;

- que no mês de agosto de ano-calendário de 2007 (13/08/2007), quando se deu a alienação de 50,1% das ações da AGRIPEC (operação de alienação de participação societária devidamente reconhecida pelos sócios), para a empresa CSRPar – PARTICIPAÇÕES LTDA. (NUFARM), o quadro societário da AGRIPEC era constituído de seis sócios, pessoas físicas, que eram: Jorge Alberto Vieira Studart Gomes, Carlos Alberto Studart Gomes Neto, Ana Maria Nogueira Studart Gomes, Patrícia Studart Gomes, Renata Studart Gomes, Karine Nogueira Studart Gomes, e de um sócio, pessoa jurídica, grupo empresarial NUFARM;

- que depois de 13 de agosto de 2007, a empresa AGRIPEC QUÍMICA E FARMACÊUTICA S/A passou a se chamar NUFARM INDÚSTRIA QUÍMICA E FARMACÊUTICA S/A, tendo por sócios as empresas NUFARM AUSTRÁLIA LIMITED e NUFARM NEW ZEALAND LIMITED. Os ex-sócios da AGRIPEC, Jorge Alberto Vieira Studart Gomes, Carlos Alberto Studart Gomes Neto, Ana Maria Nogueira Studart Gomes, Patrícia Studart Gomes, Renata Studart Gomes, Karine Nogueira Studart Gomes, continuaram na empresa DELPHIA PARTICIPAÇÕES S/A;

- que na segunda operação (alienação dos 50,1%), ocorrida em agosto de 2007, ficou devidamente demonstrada a alienação da participação societária, através de contrato de compra e venda, tendo o sócio, contribuinte autuado, Jorge Alberto Vieira Studart Gomes, apurado o ganho de capital e recolhido o imposto de renda. O contribuinte autuado recolheu, em 27/09/2007, Imposto de Renda sobre ganho de capital no valor de R\$ 11.180.157,85. Tudo conforme a Declaração de Ajuste Anual do exercício financeiro de 2008, ano-calendário 2007;

- que na primeira operação (alienação dos 49,9%), ocorrida no mês de janeiro de 2005, tido pela fiscalização como operação de alienação de participação societária e pelo contribuinte como operação de investimento (subscrição de ações da NUFARM, através da empresa BRAMANS HOLDING S/A), a fiscalização ressaltou que houve um recolhimento de Imposto de Renda sobre ganho de capital, por parte do contribuinte, no valor de R\$ 679.588,25, em 31/03/2005, referindo-se à integralização de capital na empresa DELPHIA PARTICIPAÇÕES S/A, em 15/01/2005, com as ações da AGRIPEC valorizadas, para esse fim, acima do valor histórico. Em 15/01/2005, os sócios da AGRIPEC integralizaram capital empresa DELPHIA com as ações que possuíam na AGRIPEC, valorizando as ações e apurando o ganho de capital. Essa operação foi justificada pelo contribuinte como reestruturação da empresa DELPHIA para futuro aporte de investimento da empresa BRAMANS HOLDINGS S/A (NUFARM). O contribuinte informou essa operação na Declaração de Ajuste Anual do exercício financeiro de 2006, ano-calendário de 2005;

- que a fiscalização não tendo verificado recolhimento de imposto de renda sobre ganho de capital relacionado à alienação de participação societária de 49,9% das ações da AGRIPEC, que ocorreu em 31 de janeiro de 2005, iniciou procedimento de fiscalização contra os sócios da AGRIPEC, em 03/03/2008, intimando os sócios a demonstrarem os rendimentos declarados como isentos, relativamente à Declaração de Ajuste Anual do exercício financeiro de 2006, ano-calendário 2005;

- que o procedimento de fiscalização contra os sócios da AGRIPEC estendeu-se, também, contra a empresa NUFARM INDÚSTRIA QUÍMICA E FARMACÊUTICA S/A e contra a empresa DELPHIA PARTICIPAÇÕES S/A, através de intimações e diligências;

- que os sócios da empresa AGRIPEC em resposta ao Termo de Início de Fiscalização esclareciam que os rendimentos declarados como isentos foram dividendos, lucros acumulados e restituição de capital, pela participação societária nas empresas AGRIPEC, DELPHIA, AGP CONSTRUÇÕES LTDA. e outras. Os sócios esclareciam, também, que: (1) a venda das ações da AGRIPEC ocorreu em agosto de 2007, tendo havido apuração de ganho de capital e recolhimento do imposto de renda; (2) em janeiro de 2005, houve reestruturação da empresa AGRIPEC, tendo havido transferências das ações para a empresa DELPHIA, emissão de novas ações, no quantidade 654.152, subscritas por parte da empresa BRAMANS, no valor de R\$ 156.114.183,61, e incorporação da empresa BRAMANS (NUFARM); (3) a empresa AGRIPEC, em janeiro de 2005, possuía lucros acumulados em valor suficiente para pagamento de dividendos aos sócios o valor de R\$ 156.114.183,61; (4) em janeiro de 2005, a empresa DELPHIA emitiu novas ações, na quantidade de 753.798, subscritas por parte da empresa BRAMANS, no valor de R\$ 163.322.316,39; (5) as ações subscritas pela BRAMANS foram resgatadas pelos sócios da AGRIPEC, pagando-se com 754.052 ações da AGRIPEC; (6) a empresa DELPHIA em junho de 2005 possuía lucros acumulados para pagamento de dividendos, tendo havido, também, redução de capital com restituição para os sócios, em valor superior a R\$ 163.322.316,39;

- que do estudo dos documentos fornecidos pela empresa NUFARM, dos atos societários (ATAS DE ASSEMBLÉIA GERAL EXTRAORDINÁRIA) e fatos contábeis das empresas AGRIPEC e DELPHIA PARTICIPAÇÕES S/A, relativamente aos anos-calendário de 2004 e 2005, concluiu que os sócios da AGRIPEC, Jorge Alberto Vieira Studart Gomes (62,19%), Carlos Alberto Studart Gomes (21,50%) e AGP Construções Ltda. (16,31%), alienaram, em 31/01/2005, 49,9% das ações pelo preço total de R\$ 319.436.500,00. A fiscalização concluiu, também, que essa alienação ocorreu quando da subscrição das novas ações emitidas pela empresa AGRIPEC (654.152), no valor de R\$ 156.114.183,61, e quando da subscrição das novas ações emitidas pela empresa DELPHIA (753.798), no valor de R\$ 163.322.316,39, ambas feitas pela empresa BRAMANS, que totalizou o valor de R\$ 319.436.500,00, correspondente à subscrição de ações pelas empresas NUFARM AUSTRÁLIA LIMITED e NUFARM NEW ZEALAND LIMITED, equivalente a US\$ 120.000.000,00, tudo acontecido no dia 31 de janeiro de 2005;

- que os atos societários e os fatos contábeis que demonstravam operação de investimento da empresa BRAMANS (NUFARM) nas empresas AGRIPEC e DELPHIA foram tidos por simulados, por esconderem a operação de alienação de ações com ganho de capital, que de fato aconteceu.

- que, em 28/02/2005, foi realizada Assembléia Geral Extraordinária da DELPHIA onde foi aprovado o resgate da totalidade das 753.798 ações ordinárias classe B, objetivando-se o cancelamento das mesmas, pelo valor de R\$ 62.691.871,93, sem qualquer redução no valor do seu capital social. Todas as 753.798 ações resgatadas eram de propriedade da BRAMANS e foram pagas mediante a transferência para a mesma, a título de dação em

pagamento, de 754.052 ações ordinárias detidas pela DELPHIA, representativas de 26,72% do capital social total da AGRIPEC;

- que com a saída da BRAMANS do capital da DEPHIA, esta retornou para a mesma composição acionária de 15/01/2005, após a AGE, como representado abaixo. Quanto à composição da AGRIPEC, ficou próximo ao planejado inicialmente pelos seus vendedores e compradores.

Em sua peça impugnatória de fls. 761/855, apresentada, tempestivamente, em 03/02/2010 o contribuinte, se indispõe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para declarar a insubsistência do Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que as autoridades fazendárias, no relatório denominado “Termo de Verificação Fiscal”, efetuaram o lançamento de imposto de renda pessoa física sobre ganho de capital, mediante a desconsideração das operações realizadas entre as pessoas jurídicas e o enquadramento das mesmas como mera operação de venda de ações;

- que alegam que o impugnante, bem assim os demais sócios, “arquitetaram um planejamento tributário ilícito e contrário aos interesses do fisco, simulando uma série de operações societárias na AGRIPEC e em outras empresas constituídas, especificamente para esse fim, com a intenção de dissimular a venda”;

- que a elisão tributária, ou evitação tributária, economia de tributos, ou a designação mais vulgarizada - o planejamento tributário - pode ser definida como a prática de atos ou negócios jurídicos lícitos ou a sua abstenção, objetivando reduzir ou eliminar o pagamento de tributos;

- que já a evasão tributária é caracterizada como a atividade ou omissão ilícitas para se alcançar a redução de carga tributária. No seu campo de abrangência, tem-se desde a prática de infrações administrativas à legislação tributária, omissão de declarações ou de identificação como contribuinte, inadimplência, morosidade, até a prática de crimes contra a ordem tributária, genericamente denominados de sonegação e, em alguns casos, de fraude;

- que cabe citar, de início, o conceito de evasão fiscal, formulado por Sampaio Dória, que a entende como “a ação consciente e voluntária do indivíduo tendente, a, por meios ilícitos, eliminar, reduzir ou retardar o pagamento de tributo efetivamente *devido*.” (“Elisão e Evasão Fiscal”, p. 37. IBET, ed. BUSHATSKY, 1977);

- que de outra parte adota-se a conceituação de Marco Aurélio Greco e Elisabeth Libertucil no sentido de que “entende-se por **elisão fiscal** a prática de atos ou negócios (ou eventualmente a não-prática dos mesmos), com o objetivo de eliminar ou diminuir a *carga tributária*.” (“Para uma Norma Geral Antielisão”, p. 1, IOB, 2000);

- que o primeiro elemento distintivo entre as duas figuras é a licitude ou não dos meios utilizados no auferimento de vantagens tributárias: meios lícitos = elisão; meios ilícitos = evasão;

- que, nesse sentido, a doutrina anglo-saxão adota terminologia precisa: “*tax evasion*”, evasão tributária; “*tax avoidance*”, elisão tributária;

- que o objetivo econômico das duas figuras, porém, é o mesmo: atingimento de um resultado tributário vantajoso. Na elisão, o contribuinte, dentre as várias alternativas que o ordenamento tributário propicia, escolhe a exteriorização formal lícita que mais lhe convier. Na evasão, os meios são ilícitos, embora as motivações e os fins sejam idênticos aos da elisão;

- que outro elemento diferenciador é o temporal. Na elisão, evita-se a ocorrência do fato gerador, que é ocultado ao Fisco;

- que no novo Código Civil Brasileiro (Lei n.º 10.406/2002), o art. 167 trouxe como inovação a *nulidade plena* do negócio jurídico simulado, enquanto o antigo Estatuto Civil o declarava apenas *anulável*. Entretanto, as hipóteses que caracterizam a simulação permaneceram as mesmas;

- que, entretanto, no caso do presente auto de infração, as transações realizadas pelas partes não escondem qualquer negócio proibido por lei. Elas próprias configuram atos jurídicos respaldados pelas normas societárias em vigor. Não se caracterizam, pois, como atos simulados, mas, ao contrário, foram consumados: (a) de acordo com a vontade das partes; (b) em consonância com as leis comerciais (Lei n.º 6.404/1976 e suas alterações posteriores), revelando-se como uma das opções legais e passíveis de adoção para se ultimar os fins pretendidos pelos contraentes;

- que por mais que a opção negocial escolhida desagrade ao Fisco, isto não o autoriza a desqualificá-la porque “contraria seus interesses”, se feita em respeito e de acordo com as leis vigentes no nosso ordenamento jurídico;

- que está implícito na formulação do princípio da legalidade o princípio da tipicidade da tributação, especialmente em face de não se admitir a analogia como meio de exigência de tributo não previsto em lei (art. 108 do Código Tributário Nacional);

- que o processo de tipificação da obrigação tributária opera-se em três graus possíveis: uma tipificação de primeiro grau, efetuada pela Constituição, ao descrever o núcleo essencial dos tributos; uma tipificação de segundo grau, efetuada pela lei complementar, ao definir, por conceitos determinados, os elementos essenciais dessa obrigação, notadamente o fato gerador; e por último uma tipificação de terceiro grau, efetuada pela lei ordinária ao abrigo de liberdade de dar conformação ao tipo, aquém dos limites, mas sempre dentro dos parâmetros da lei complementar;

- que para o contribuinte, esse princípio assume uma importância defensiva fundamental, porquanto dele resulta proibição aos entes públicos de criar ou aumentar tributos por agressões incompatíveis com a Constituição, a exemplo da utilização de cláusula geral, de conceito indeterminado, de delegação normativa, de regulamentação abusiva, de poder discricionário ou de analogia;

- que, logo, se o negócio jurídico adotado pelas partes contraentes estiver conforme as leis, não poderão os Agentes Fazendários, discricionariamente desfazer seus regulares e originários efeitos para atribuir-lhe outra natureza, exclusivamente no intuito de obter um efeito fiscal favorável aos interesses da Receita Federal;

- que no direito pátrio não se pode usar a interpretação econômica na interpretação da lei tributária para valorizar a relevância do conteúdo econômico e coibir o abuso das formas jurídicas, como a adotada pelo autor do procedimento fiscal;

- que o professor Gilberto de Ulhoa Canto - tributarista dos mais renomados - faz a seguinte crítica a esse método interpretativo (in “Elisão e Evasão Fiscal”, monografia

contida no livro de igual denominação, p. 19); “3.72 - Absurdo é, ao que penso, dizer que para efeitos tributários pode ser abusivo o recurso a formas de direito privado que neste são legítimas, pois a abusividade não decorre de prescrição de lei alguma, senão, e apenas, da convicção de algum agente da administração pública ou de magistrado de que o legislador teria querido dizer, ao expedir a lei, muito mais do que efetivamente disse. É claro que a realidade econômica se apresenta como pressuposto lógico relevante dos tributos, mas só é presente na obrigação tributária se tiver sido “juridicizado” pela lei, dado o princípio da legalidade.”;

- que no entender do ilustre jurista, a interpretação econômica da lei tributária não merece acolhida em nosso Direito por que: “... na verdade, trata-se de uma simples tentativa de usurpação de poderes que são apenas do legislador; sob o pretexto de interpretar a lei, o que se está tentando é aplicar a sua norma a atos e fatos que ela não contempla.” (Destaque nosso. Obra citada, p. 24);

- que dentro do mesmo diapasão, afirma Alberto Xavier; “A doutrina da interpretação econômica não passa de um artifício para, de modo oblíquo, trazer o raciocínio analógico para dentro das fronteiras do tipo legal tributário e, assim, para o domínio da interpretação.” (Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva. São Paulo, Dialética, 2001, p. 44 e 45);

- que como já foi dito na presente peça de defesa, o Direito Constitucional pátrio consagra diversos princípios, entre eles o de que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei” (Art. 5º, inciso II, CF/88). Por consequência, na ordem privada tem-se como vigorante o primado da autonomia da vontade e, no plano negocial, a liberdade de contratar;

- que o contribuinte tem o direito à livre escolha do negócio jurídico mais econômico;

- que é cediço que há no Direito, uma fundamentação moral. Mas também é certo que o cidadão não está adstrito, sequer do ponto de vista moral, a utilizar civilmente a transação que implique em maior pagamento de tributo;

- que Gilberto de Ulhoa Canto, na monografia já mencionada, observa a respeito: “O contribuinte que escolhe o modo de atingir resultados econômicos ou financeiros segundo o critério de suportar o menor ônus fiscal que a lei permite, não evidencia, só por isso, falta de civismo ou espírito público;

- que se é correto que o cidadão deve fielmente contribuir para os gastos coletivos, segundo as normas legais em vigor, não é menos certo que dele o Fisco não pode esperar pagamento de montante superior ao que a lei lhe impõe, eis que, pelo excesso, o que haveria seria mera doação.”;

- que resulta daí que, se o Contribuinte estiver diante de dois comportamentos (um que, por força de lei, gera consequência tributária mais onerosa que o outro), poderá este adotar o comportamento menos oneroso (ou mesmo “isento” de consequência tributária);

- que, portanto, a legislação pátria agasalha a orientação acolhedora da tese de- que, dentro da licitude do negócio, deve o administrador procurar a forma jurídica prevista no ordenamento interno, que lhe possibilite arcar com menor ônus tributário para a empresa ou, por reflexo, para os seus sócios;

- que, anteriormente, ao se fazer a distinção entre evasão e elisão, esclareceu-se que os motivos e a finalidade são comuns às duas figuras;

- que já foi acentuado que um dos critérios distintivos entre evasão e elisão tributária é a ilicitude ou licitude do negócio. No último caso, realizam-se operações dotadas de legalidade, posto que previstas no ordenamento jurídico;

- que outro critério é o relativo ao momento de ocorrência do fato gerador. Na elisão, elimina-se a possibilidade, por intermédio de procedimentos lícitos, da ocorrência do fato gerador e, portanto, do surgimento da obrigação tributária;

- que, deve-se identificar, então, se as operações entre as empresas das quais participava o Impugnante, referente a investimentos aportados e à transferência de ativos, afasta qualquer suporte fático que implicaria instaurar-se obrigação tributária no campo do Imposto de Renda Pessoa Física, quanto aos sócios;

- que, no conjunto, a licitude das operações que compuseram o fato concreto fiscalizado é mais do que clara, pois essas correspondem a negócios disciplinados por nosso ordenamento jurídico;

- que a repercussão de fenômenos relativos a operações societárias, em todo mundo, atingiu o Brasil nos últimos anos com uma intensidade compreensível, tendo em vista o estágio de desenvolvimento alcançado por certos setores da nossa economia;

- que como conseqüência, o Estado tomou posição perante os aludidos fenômenos, de um lado tentando coartar seus excessos mediante leis de intervenção no domínio econômico e de outro, incentivando alguns tipos ou formas societárias, para que as empresas atingissem uma dimensão que as tornassem competitivas numa economia de mercado e de lucro;

- que, portanto, se as empresas pertencentes ao Impugnante e ele próprio realizaram operações societárias empregando mecanismos legais em vigor para, ao mesmo tempo em que reduziram custos, racionalizam a administração e formam parcerias, obterem vantagens em eficiência e competitividade e até mesmo ganhos patrimoniais que se reflitam em seus respectivos patrimônios, não há a reprovar;

- que se dessa sistemática resulta economia tributária, não se cogitará de evasão, mas de mecanismo elisivo consentâneo com a ordem jurídica;

- que há que se examinar se as operações em análise, bem como os respectivos desdobramentos que vieram a acarretar uma não-incidência tributária no campo da pessoa física do sócio Jorge Alberto, ora Impugnante, se enquadram na figura do negócio indireto ou poderiam ser comprometidas pela eiva de simulação;

- que a distinção entre o negócio simulado e o negócio indireto corresponde à fronteira que separa a mentira da verdade. O negócio indireto é verdadeiro; o negócio simulado falso e mentiroso;

- que na simulação há uma divergência entre a vontade real e a vontade declarada, donde se extrai o seu caráter mentiroso ou enganatório. No negócio indireto não há divergência entre a vontade real e a declarada e daí o seu caráter verdadeiro. Isto não impede que desse negócio se obtenha resultado econômico distinto de outro, também típico, com maiores vantagens para as partes, inclusive quanto aos aspectos tributários;

- que se repita, por pertinente ao raciocínio jurídico em desenvolvimento, que o antigo Código Civil Brasileiro de 1916 enumerava, no seu art. 102, três modalidades de simulação dos atos jurídicos, os quais foram mantidos na redação do art. 167 do novo diploma -Lei n.º 10.406/2002: (1) quando aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das a quem, realmente, se conferem ou transmitem – a chamada interposição fictícia de pessoas; (2) quando contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; (3) quando os instrumentos particulares forem antedatados ou pós-datados;

- que, logo, a simulação fiscal é aquela que, por meio de uma das três formas apontadas, visa a prejudicar o Fisco, enquanto terceiro na operação;

- que concernente ao negócio indireto, e mais especificamente no campo tributário, Alberto Xavier, apoiando-se em ASCARELLI, explica com a habitual lucidez como se dá a respectiva operacionalização: “O que atrás já se disse leva-nos a concluir que o negócio fiscalmente menos oneroso, em que se não verifica uma simulação, integra na categoria dogmática do negócio indireto, ou seja, um negócio a que as partes recorrem para através dele atingir fins diversos dos que representam a estrutura típica daquele esquema negocial”;

- que na hipótese de uma lei fiscal que tributasse os juros, a compra e venda com pacto de retrovenda (onde formalmente não há juros) seria uma operação juridicamente válida e legal para atingir os mesmos fins do empréstimo com garantia hipotecária, porém com economia de tributo;

- que, no projeto executado, os atos jurídicos praticados ensejaram a transferência de ativos a novos sócios, interessados em adquiri-lo, mas evitando-se a configuração de ganho de capital tributável aos sócios originários;

- que, portanto, a execução das etapas das operações obedeceu à conformação legal inerente a cada uma delas, com todas as implicações decorrentes, embora com fim prático diverso;

- que não há discordância entre a vontade e a declaração, ou seja, o efeito jurídico do negócio é exatamente igual ao ostensivamente declarado, porém será alcançado, por via indireta, resultado econômico menos oneroso do ponto de vista tributário;

- que imprescindível se faz, contudo, que cada operação ou fase se realize de modo que possa ser vista como isolada e perfeitamente adequada ao seu objeto jurídico, preservando sua individualidade e sua tipicidade, não obstante integre um conjunto planejado de ações visando a um fim econômico distinto e essencial à determinação volitiva das partes;

- que, em essência, o parágrafo único do art. 116 do CTN não consagra cláusula genérica antielisiva, nem tampouco autoriza uma chamada interpretação econômica do fato gerador da obrigação tributária: cinge-se o seu campo de aplicação apenas de permitir que a autoridade administrativa desconsidere atos e negócios jurídicos dissimulatórios, que visam a ocultar a ocorrência do fato gerador ou a natureza dos elementos da obrigação tributária, ou seja, as verdadeiras relações negociais constituídas;

- que, com efeito, classifica-se a simulação em *absoluta* e *relativa*: na simulação *absoluta* aparenta-se celebrar um negócio jurídico quando, na realidade, não se pretende realizar negócio algum; na simulação *relativa*, as partes celebram, efetivamente, um contrato mas, para enganar terceiros, o ocultam sob contrato aparente, distinto do primeiro pela

sua natureza ou pelas suas cláusulas e condições. Assim, na simulação relativa existem dois negócios jurídicos: o *negócio simulado*, correspondente à vontade declarada enganadora e o *negócio dissimulado*, correspondente à vontade real dos seus autores;

- que por uma imperfeição técnica de redação, o novo parágrafo único ao art. 116 do CTN refere-se apenas à *dissimulação*, que é típica da simulação relativa, na qual coexistem dois negócios jurídicos, um encoberto o outro;

- que mesmo que se admita interpretação mais ampla do citado dispositivo, de modo a contemplar qualquer uma das duas formas de simulação, sua eficácia depende, “*ab initio*”, de regulamentação dos procedimentos a serem adotados pelo Fisco, em lei ordinária que, até o momento, ainda não foi editada;

- que, no presente processo, os Auditores Fiscais rotulam de “simulação” o que não é, pois os atos das operações examinadas foram praticados de acordo com os ditames da Lei das Sociedades Anônimas e outros diplomas vigentes no ordenamento jurídico;

- que, do mesmo modo, o órgão máximo do Conselho de Contribuintes já se debruçou sobre a questão da impossibilidade de interpretação econômica dos atos jurídicos para fins de alcance do tributo;

- que é de se concluir que, apesar de novidade referente à introdução de cláusula antielisiva no direito tributário brasileiro, em realidade, a norma não traz alteração significativa. Sequer teve eficácia, pois ainda não foi devidamente disciplinada em lei;

- que falece competência, portanto, aos Agentes Fiscais, para impor descaracterização de negócios jurídicos lícitamente realizados, a pretexto de que teriam ensejado economia de tributação. Assim, não há sustentação jurídica que dê amparo ao auto de infração, devendo esse ser declarado improcedente;

- que persistindo o entendimento do autor do procedimento fiscal de não aceitar o fato de ter havido ingresso de recurso na empresa AGRÍPEC sob a forma de investimento e o planejamento tributário de realizar o negócio por via indireta, há de se observar a isenção de alienação de ações e de participação societária nos termos do Decreto-lei nº. 1.510, de 1976, aplicando-se o direito adquirido em face de revogação da isenção pela Lei nº. 7.713, de 1988

- que o inciso “d” do artigo 4º do Decreto-lei nº. 1.510, de 1976, estabelecia uma isenção nas alienações efetivadas após decorrido o período de 5 anos da data de subscrição ou aquisição da participação;

- que o sócio Jorge Alberto adquiriu as ações no ano de 1967, consoante quadro evolutivo das ações;

- que o inciso “d” do artigo 4º do Decreto-lei nº. 1.510, de 1976, foi revogado pelo artigo 58 da Lei nº. 7.713, de 1988;

- que o entendimento do Superior Tribunal de Justiça é de que no caso da aquisição ter se dado sob a égide do Decreto-lei, hipótese do contribuinte, a revogação da isenção prevista no artigo 58 da Lei nº. 7.713, de 1988, não pode atingir um direito adquirido, prevalecendo a isenção. A Câmara Superior de Recursos Fiscais, do antigo conselho de contribuintes, adota o mesmo entendimento do Superior Tribunal de Justiça;

- que a Multa de Ofício, aplicada no percentual de 150%, é desproporcional, desarrazoada e confiscatória. Toda imposição pecuniária aplicada ao indivíduo jamais poderá possuir caráter confiscatório. Inequívoco descompasso com o ordenamento constitucional a aplicação de Multa de Ofício no percentual de 150%;

- que os sócios da empresa AGRYPEC não incorreram em intuito de fraude, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 30 de novembro de 1964, ao utilizarem planejamento tributário lícito;

- que a Fiscalização não logrou êxito em produzir quaisquer provas no sentido de que o Impugnante teria praticado os ilícitos tributários, sonegação, fraude, conluio, pelo contrário, ficaram os Fiscais adstritos a meras alegações e suposições desprovidas de suporte fático e, por consequência, de respaldo jurídico;

- que mais do que demonstrado está, portanto, que a incidência de juros de mora com base na taxa SELIC afrontou diversos princípios constitucionais tributários, bem como o disposto nos artigos 161, § 1º, do Código Tributário Nacional e 192, § 3º da Constituição Federal. Como se ainda não bastasse, o citado índice **nem sequer foi instituído por lei**, mas sim por circulares do Banco Central do Brasil - autarquia do Poder Executivo sem competência constitucional para tributar, conduta esta vedada por unanimidade em nossa doutrina e jurisprudência, tendo em vista o disposto no art. 5º, inciso II da CF/88.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante a Primeira Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza - CE conclui pela procedência da ação fiscal e pela manutenção do crédito tributário, com base nas seguintes considerações:

- que do exame desses quesitos, vê-se que, na essência, o contribuinte deseja reforçar a sua defesa no sentido de convencer os julgadores de que os atos societários e fatos contábeis examinados pela fiscalização retratam uma operação de investimento feita pela empresa BRAMANS - NUFARM na empresa AGRYPEC e na empresa DELPHIA, operação que está condizente com a realidade, tendo sido feita conforme as regras ditadas pela Lei nº. 6.404, de 1976 (lei das sociedades por ações), devidamente registrada nos livros contábeis e devidamente registrada na Junta Comercial do Ceará e na Junta Comercial de São Paulo, não se podendo cogitar em ter havido simulação, conforme as regras do Código Civil;

- que o contribuinte deseja, também, justificar o valor tributado no Auto de Infração, tido como ganho de capital na alienação de ações, como ganho de dividendos da empresa AGRYPEC e da empresa DELPHIA;

- que a perícia é desnecessária pelos seguintes motivos: (1) - a conclusão da fiscalização teve por base os atos societários e os registros contábeis das empresas AGRYPEC, DELPHIA e BRAMANS, obtidos através de diligência fiscal. O autor do procedimento fiscal ressalta sempre a origem do documento como sendo da NUFARM ou da DELPHIA; (2) - no Termo de Verificação Fiscal a fiscalização transcreveu os fatos contábeis e os registros de lançamentos, reportando-se aos documentos que embasam o registro na contabilidade, que se encontram juntados aos autos; (3) - os quesitos podem ser respondidos com os documentos de instrução do Auto de Infração;

- que, desta forma, pode-se afirmar que: (1) - toda operação analisada pela fiscalização encontra-se registrada nos livros contábeis, tanto no livro da AGRYPEC como no

livro da DELPHIA, conforme cópias dos documentos anexados às fls. 374/411 e 506/550; (2) - os atos societários estão registrados na Junta Comercial. A fiscalização examinou as atas das assembléias gerais, os contratos sociais e os aditivos, devidamente registrados, como se pode constatar das cópias anexadas às fls. 161/224, 327/373, e 451/505; (3) - houve recolhimento de imposto de renda sobre ganho de capital na integralização de capital da DELPHIA com as ações da AGRIPEC, tendo o contribuinte recolhido o valor de R\$ 679.588,25, em 31/03/2005. Esse fato foi ressaltado pela fiscalização; (4) - na contabilidade havia disponibilidade para pagamento de dividendos, conforme o resultado do exercício. A fiscalização não descaracterizou a contabilidade da empresa AGRIPEC; (5) - a empresa DELPHIA existe de fato, tem CNPJ de nº. 07.009.401/0001-51, tem atividade de Holdings de Instituições Não-Financeiras, é constituída pelos ex-sócios da AGRIPEC, foi objeto de diligência fiscal, durante o procedimento de fiscalização, e que, conforme o sistema informatizado da Secretaria de Receita Federal do Brasil, apresentou Declaração de Informações Econômico Fiscais –DIPI, relativamente ao exercício financeiro de 2009, ano-calendário 2008;

- que, pode-se, ainda, apontar os seguintes fatos como fundamento da desnecessidade da perícia: (1) - após a venda das ações correspondente à parte de 50.1% das ações da AGRIPEC, os ex-sócios da AGRIPEC, deixaram a atividade industrial e comercial e passaram a exercer atividade financeira através da DELPHIA, cujo capital foi constituído com o produto da venda das ações; (2) - a fiscalização não reprovou a contabilidade da empresa AGRIPEC e nem da empresa DELPHIA. A contabilidade demonstra operação de investimento com subscrição de novas ações por parte da empresa BRAMANS, e pagamento de dividendos aos sócios conforme o resultado do exercício, tudo devidamente apurado conforme a lei societária; (6) - a fiscalização vem demonstrando que a realidade não foi operação de investimento, mas operação de alienação de ações, tendo havido por parte do contribuinte planejamento tributário, simulando-se um investimento dentro da realidade contábil da empresa AGRIPEC, aproveitando-se dos resultados previstos para 31/12/2004 e 30/06/2005; (7) - houve um estudo prévio do resultado do exercício da empresa AGRIPEC para montagem da estrutura dos fatos contábeis, e por conta desse resultado, simularam-se dois investimentos: um no valor de R\$ 156.114.183,61, na empresa AGRIPEC, e outro, no valor de R\$ 163.322.316,39, na empresa DELPHIA; (8) - pelo resultado do exercício da empresa AGRIPEC, previsto para 31/12/2004, essa empresa teria disponibilidade financeira para pagamento de dividendos no montante de R\$ 156.114.183,61, em janeiro de 2005. Pelo resultado do exercício, previsto para 30/06/2005, da empresa DELPHIA, essa empresa teria disponibilidade financeira para pagamento de dividendos no valor de R\$ 163.322.316,39, por equivalência patrimonial relativamente à empresa AGRIPEC, até 30/06/2005;

- que, pelo exposto, pode-se concluir que para efeito de formação da convicção do mérito da lide, planejamento tributário lícito ou não (simulação ou não de negócio jurídico) não há necessidade de nova diligência nas empresas NUFARM e DELPHIA. A fiscalização no Termo de Verificação Fiscal detalhou a prova indireta por meio de indícios de que a estrutura contábil foi pré-concebida e montada dentro dos resultados financeiros previstos. Os indícios apontados pela fiscalização são extraídos dos atos societários e dos fatos contábeis;

- que, assim, a realização de perícias e diligências tem por finalidade a elucidação de questões que suscitem dúvidas para o julgamento da lide, não podendo ser utilizada para a produção de provas que o impugnante deveria trazer à colação junto com a impugnação;

- que no presente caso os quesitos são perguntas relacionadas a fatos contábeis e regularização dos atos societários e as respectivas respostas podem ser deduzidas do Termo de Verificação Fiscal e dos documentos de instrução do Auto de Infração;

- que o Princípio da Legalidade, previsto no artigo 37 da Constituição Federal, exige que o agente público fique inteiramente preso ao enunciado da lei, não podendo dele se afastar, sob pena de violação ao próprio texto da Carta Magna. Come-se a isto o fato de que, tendo a lei passada pelo crivo do Presidente da República, chefe máximo do Poder Executivo, através de sanção, reconhecendo a constitucionalidade do seu teor, não cabe aos órgãos hierarquicamente subordinados contestar este ato e exprimir juízos sobre a obediência ou não da lei à Constituição;

- que, na impugnação, o contribuinte vem alegando a isenção da alienação de ações no caso previsto no Decreto-lei nº. 1.510, de 1976, a revogação dessa isenção através da Lei nº. 7.713, de 1988, e o direito adquirido após a revogação. Na defesa do direito adquirido, o contribuinte traz a doutrina, acórdão do Superior Tribunal de Justiça e acórdão do Conselho de Contribuintes, todos reconhecendo o direito adquirido, após a publicação da Lei nº. 7.713, de 1988, que revogou a isenção;

- que, para o caso em concreto, não existe decisão do Supremo Tribunal Federal acerca do direito adquirido da isenção do DL nº. 1.510, de 1976, da inconstitucionalidade da Multa de Ofício, aplicada no percentual de 150%, e dos Juros de Mora, apurados com base na Taxa Selic;

- que deve ser ressaltado que as decisões judiciais trazidas à colação, não se constituem em normas complementares do Direito Tributário. Destarte, seus efeitos não podem ser estendidos genericamente a outros casos, somente se aplicam à questão em análise e vinculam as partes envolvidas naqueles litígios, à exceção das decisões do STF sobre inconstitucionalidade de lei. Não é o caso dos julgados transcritos pelo impugnante e, por conseguinte, não o beneficiam;

- que, assim, não sendo o contribuinte beneficiário de Ação Direta de Inconstitucionalidade - cuja sede é o STF -, a regra aplicável é o art. 472, do Código de Processo Civil, que limita a eficácia da sentença às partes do processo específico;

- que há de se esclarecer que existe no âmbito do Superior Tribunal de Justiça decisão que não reconhece o direito adquirido da isenção do DL nº. 1.510, de 1976, após a revogação da Lei nº. 7.713, de 1988, que existe decisão que não reconhece a confisco da Multa de Ofício no percentual de 75% ou 150%, que existe decisão que não reconhece a inconstitucionalidade da aplicação da taxa selic;

- que a prova da operação de alienação foi constituída por indícios deduzidos através da análise dos atos societários e dos fatos contábeis das empresas AGRIPEC, DELPHIA e BRAMANS. Os indícios foram também deduzidos das notícias econômicas sobre a venda da empresa AGRIPEC para as empresas NUFARM AUSTRÁLIA LIMITED e NUFARM NEW ZEALAND LIMITED, veiculadas em jornais, revistas e sites na internet da empresa NUFARM e AGRIPEC;

- que segundo essas notícias tratadas no assunto de economia, a empresa AGRIPEC foi vendida para o grupo empresarial NUFARM, pelo valor total de R\$ 670.000.000,00 (seiscentos e setenta milhões de reais) e essa venda foi realizada em duas etapas: a primeira, em janeiro de 2005, pelo valor de R\$ 319.436.500,00, equivalente a US\$ 120.000.000,00, representando 49,9% das ações, e a segunda, em agosto de 2007, pelo valor de R\$ 350.563.499,80, representado o restante, 50,1% das ações;

- que como devidamente ressaltado no presente relatório, na segunda operação (alienação dos 50,1% das ações), ocorrida em agosto de 2007, ficou devidamente demonstrada a alienação da participação societária, através de contrato de compra e venda, tendo o sócio, contribuinte autuado, Jorge Alberto Vieira Studart Gomes, apurado o ganho de capital e recolhido o Imposto de Renda. Verificou-se que o contribuinte autuado recolheu, em 27/09/2007, Imposto de Renda sobre ganho de capital no valor de R\$ 11.180.157,85. Tudo conforme a Declaração de Ajuste Anual do exercício financeiro de 2008, ano-calendário 2007;

- que, na primeira operação, o contribuinte recolheu Imposto de Renda sobre ganho de capital, no valor de R\$ 679.588,25, em 31/03/2005, referindo-se à integralização de capital na empresa DELPHIA PARTICIPAÇÕES S/A, em 15/01/2005, com as ações da AGRIPEC valorizadas, para esse fim, acima do valor histórico;

- que, entretanto, quando à operação de alienação de 49,9% das ações da AGRIPEC, que ocorreu em 31/01/2005, para as empresas do grupo NUFARM, não se verificou nenhum recolhimento de Imposto de Renda sobre ganho de capital;

- que, relativamente ao ano-calendário de 2005, como bastante enfatizado no relatório, os atos societários e os fatos contábeis demonstram operação de investimento por parte das empresas do grupo empresarial NUFARM, através da empresa BRAMANS, feito através de subscrição de novas ações emitidas pela empresa AGRIPEC e pela empresa DELPHIA;

- que a fiscalização considerou os atos societários e os fatos contábeis como negócio jurídico simulado, dissimulando a operação de ganho de capital, planejado com a finalidade de ocultar o fato gerador do imposto de renda, configurando evasão fiscal;

- que a fiscalização verificou, ainda, que o investimento da BRAMANS (NUFARM) no valor total de R\$ 319.436.500,00, feito na empresa AGRIPEC, no valor de R\$ 156.114.183,61, e na empresa DELPHIA, no valor de R\$ 163.322.316,39, tudo em 31/01/2005, aparecem na contabilidade da empresa AGRIPEC como dividendos distribuídos aos sócios e na contabilidade da empresa DELPHIA como dividendos e restituição de capital, distribuídos aos sócios;

- que a fiscalização enfatizou, ainda, que os atos societários e os fatos contábeis foram planejados com base na previsão de lucro líquido da empresa AGRIPEC, para 31/12/2004 e 30/06/2005, de tal forma que o resultado contábil geraria condições para pagamento de dividendos e restituição de capital em valor compatível com o simulado investimento para que os sócios recebessem o produto da alienação sob a forma de dividendos e restituição de capital, que são rendimentos isentos do imposto de renda;

- que a fiscalização ressaltou as inconsistências dos atos societários, tratando-as como prova indireta da simulação, minuciosamente explicada, e externou o pensamento de um fato inexplicável pela ciência econômica e contábil: haver investimento e previsão de pagamento de dividendos no mesmo valor do investimento;

- que os fatos e os documentos que instruem o Auto de Infração são suficientes para comprovarem que os sócios da empresa AGRIPEC, Jorge Alberto Vieira Studart Gomes, Carlos Alberto Studart Gomes Neto e AGP construções, transferiram por alienação, em 31 de janeiro de 2005, 49,9% de suas ações para as empresas NUFARM AUSTRÁLIA LIMITED e NUFARM NEW ZEALAND LIMITED. Os fatos e documentos, também, demonstram que as empresas do grupo NUFARM, adquirentes das ações, pagaram o valor de R\$ 319.436.500,00, equivalente a US\$ 120.000.000,00;

- que os fatos e os documentos comprovam que o sócio Jorge Alberto, contribuinte autuado, nessa operação, recebeu, em 31 de janeiro de 2005, o valor de R\$ 196.657.559,35 e que não apurou o ganho de capital;

- que não há como se conceber que tenha havido operação de investimento, com participação de empresa estrangeira, e, decorridos seis meses, pagamento de dividendos aos sócios que somam o valor investido. Conforme os atos societários e os fatos contábeis, o investimento advindo das empresas do grupo NUFARM ocorreu em janeiro de 2005 e em junho de 2005, os sócios teriam recebidos dividendos e devolução de capital no valor do investimento;

- que o autor do procedimento de fiscalização apontou indícios de simulação nos atos societários e nos fatos contábeis, demonstrando a realidade dos fatos que consistiu em uma operação de alienação de ações. Os indícios apontados pela fiscalização levam a conclusão de que houve uma montagem de uma operação de investimento com subscrição de novas ações dentro da realidade contábil de disponibilidade de pagamento de dividendos. Ficou demonstrado que na realidade não houve pagamento de dividendos por parte da empresa AGRIPEC e da empresa DELPHIA. Na realidade os sócios receberam o valor da alienação das ações e integralizaram o capital da empresa DELPHIA;

- que ficou demonstrado um planejamento tributário ilícito, montado para pagamento do Imposto de Renda sobre ganho de capital em valor bem inferior ao realmente devido;

- que do Termo de Verificação Fiscal, podemos apontar os seguintes indícios que levam a convicção de que os atos societários e fatos contábeis são simulados: (a) Em 2004 a AGRIPEC contratou a firma de consultoria ERNST & YOUNG para compor a equipe encarregada da elaboração de estudo sobre o valor da AGRIPEC. Essa equipe concluiu que o valor do negócio em 31 de dezembro de 2004 seria de R\$ 863 milhões; (b) Em setembro de 2004 JORGE ALBERTO-CARLOS ALBERTO assinaram com a NUFARM Memorando de Entendimento contratando a venda de 49,90 % da AGRIPEC por 120 milhões de dólares. Nesse Memorando JORGE ALBERTO-CARLOS ALBERTO eram tratados pelo nome que lhes era próprio: VENDEDORES; (c) No final de dezembro de 2004 as partes assinaram o Contrato de Investimento com o plano em que estava definida, inclusive, a saída dos recursos 'investidos' para JORGE ALBERTO-CARLOS ALBERTO na forma de dividendos e a saída da BRAMANS da DELPHIA; (d) Para executar o plano acertado no Contrato de Investimento, foram assumidas, no mesmo dia e exatamente na mesma hora, a empresa BRAMANS, pela NUFARM, e a empresa DELPHIA, por JORGE ALBERTO-CARLOS ALBERTO. Essa transferência de controle simultânea foi feita pelo mesmo sócio das duas empresas; (e) As empresas BRAMANS e DELPHIA foram constituídas pelo mesmo sócio, no mesmo endereço e com o mesmo capital: R\$ 100; (f) A admissão da BRAMANS na DELPHIA e na AGRIPEC ocorreu no mesmo dia e na mesma hora em São Paulo e em Fortaleza, com a presença dos acionistas JORGE ALBERTO-CARLOS ALBERTO nas duas cidades; (g) A DELPHIA e a BRAMANS participaram de todo o 'planejamento' sem contratar um único empregado; (h) No estreitíssimo lapso de tempo de 45 dias a BRAMANS recebeu capital de R\$ 320 milhões, integralizou capital na DELPHIA e na AGRIPEC, saiu da DELPHIA e foi incorporada pela AGRIPEC; (i) BRAMANS e AGRIPEC concordaram que a AGRIPEC pagaria R\$ 156.114.183,61 de dividendos a JORGE ALBERTO-CARLOS ALBERTO antes da realização da venda; esse mesmo valor (R\$ 156.114.183,61) a BRAMANS se comprometeu a integralizar na AGRIPEC; (j) Para transferir ações da AGRIPEC para a BRAMANS – 754.052 ações, ou

26,72% – CARLOS ALBERTO-JORGE ALBERTO integralizaram capital da DELPHIA com ações da AGRYPEC, em seguida a DELPHIA resgatou as ações integralizadas pela BRAMANS, pagando o resgate com as ações da AGRYPEC que vieram de CARLOS ALBERTO-JORGE ALBERTO; (k) Nem a DELPHIA nem a BRAMANS cumpriram o objeto social a que se propuseram: Participação em outras sociedades, civis ou comerciais, nacionais ou estrangeiras ou Holdings não-financeiras; (l) Os Livros contábeis da BRAMANS são folhas de computador sem assinatura e sem registro; não há Livros Fiscais; (m) O suposto negócio pactuado no Contrato de Investimento, do tipo entra-e-sai, não apresenta nenhum propósito além da ‘economia tributária’; (n) Apesar de ter o preço da AGRYPEC avaliado em R\$ 863 milhões, os acionistas dessa empresa afirmam que ocorreu apenas uma venda, em 2007, em que foram vendidos 50,1% por R\$ 350 milhões; (o) Também a NUFARM, a empresa compradora, avaliou a AGRYPEC em R\$ 720 milhões, ou 240 milhões de dólares, e afirma que adquiriu 49,90% por 120 milhões de dólares; (p) Durante o ano de 2005, ano da venda de 49,90% da AGRYPEC por R\$ 320 milhões, JORGE ALBERTO-CARLOS ALBERTO receberam conjuntamente R\$ 261.440.202,45 de lucros da AGRYPEC, DELPHIA e AGP e R\$ 105.025.042,35 de redução de capital da DELPHIA;

- que com base nessas falhas apontadas pela fiscalização, devidamente, demonstradas pela documentação fornecida pelas empresas NUFARM e DELPHIA, e, pelos fatos a seguir destacados, podemos concluir pela ocorrência de uma alienação com fato gerador do imposto de renda;

- que o contribuinte, Jorge Alberto, durante o procedimento de fiscalização, em resposta ao Termo de Início de Fiscalização, esclareceu que a variação patrimonial ocorrida na sua Declaração de Ajuste Anual do exercício financeiro de 2006, ano-calendário 2005, decorreu do recebimento de dividendos, devolução de capital, de rendimentos isentos na alienação de bens e direitos, e de rendimentos com tributação exclusiva na fonte – aplicação financeira. O contribuinte ressaltou os dividendos recebidos da empresa AGRYPEC e os dividendos e a devolução da capital da empresa DELPHIA;

- que a documentação apresentada pelo contribuinte comprovou as informações constantes da Declaração de Ajuste Anual do exercício financeiro de 2006, ano-calendário 2005, relacionadas aos rendimentos isentos e não tributáveis, informados no valor de R\$ 291.676.196,53, aos rendimentos sujeitos à tributação exclusiva na fonte, no valor de R\$ 36.115.297,84, e ao imposto sobre ganho de capital, no valor de R\$ 679.588,25. Verifica-se que a variação patrimonial, ocorrida no valor de R\$ 394.573.490,36, pode ser justificada por esses rendimentos;

- que no procedimento de fiscalização, o contribuinte defendeu os dividendos recebidos da empresa AGRYPEC e os dividendos e a devolução de capital recebidos da empresa DELPHIA, com base na demonstração do resultado do exercício, conforme a contabilidade dessas empresas. Esclareceu à fiscalização que dessa operação, houve apuração de ganho de capital, referindo-se à integralização de capital da empresa DELPHIA, com as ações da AGRYPEC, e recolhimento de Imposto de Renda;

- que na impugnação o contribuinte reitera os argumentos apresentados no procedimento de fiscalização e afirma que houve um planejamento tributário lícito na forma de um negócio indireto. Na impugnação, o contribuinte não apresentou nenhuma manifestação quanto às falhas na elaboração dos atos societários e da sua seqüência, apontadas pela fiscalização, limitando-se a defender a legalidade do planejamento tributário, feito sem agredir a lei das sociedades por ações, montado dentro da realidade contábil da empresa AGRYPEC;

- que na defesa do planejamento tributário lícito na forma de negócio indireto, o contribuinte afirma que, como sócio da empresa AGRYPEC, recebeu o recurso, proporcionalmente a sua participação, proveniente das empresas NUFARM AUSTRÁLIA LIMITED e NUFARM NEW ZEALAND LIMITED, deixando transparecer o entendimento da fiscalização que o recurso não ingressou na empresa AGRYPEC e nem na empresa DELPHIA, como investimento, e que não houve pagamento de dividendos e nem de devolução de capital, como quer fazer crer os atos societários e a contabilidade;

- que, nessa defesa, o contribuinte afirma que houve transferência de ativos da empresa AGRYPEC para as empresas do grupo NUFARM e que houve entre as partes intenção de se estruturar um negócio indireto de tal forma que os recursos da operação aparecessem como investimento nas empresas e os sócios embolsassem os recursos na forma de dividendos e de restituição de capital;

- que há de se lembrar que uma operação de investimento não enseja transferência de ativo, mas aumento de capital na empresa investida com emissão de novas ações e subscrição, e os recursos ingressam no caixa da empresa, admitindo-se novos sócios;

- que, para o caso, a impugnação deixa transparecer que os recursos advindos das empresas do grupo NUFARM ingressaram no patrimônio dos sócios e não no caixa das empresas AGRYPEC e DELPHIA;

- que no entendimento da fiscalização o recurso advindo das empresas do grupo NUFARM ingressou no patrimônio pessoal dos sócios, proporcionalmente ao percentual de participação no capital, através de uma operação de alienação de ações, tendo os sócios da AGRYPEC alienado 49,9% das ações;

- que o contribuinte não concorda com o entendimento e vem esclarecendo que esse recurso ingressou na empresa AGRYPEC e na empresa DELPHIA sob a forma de um investimento. O contribuinte esclareceu, ainda, que recebeu dividendos da empresa AGRYPEC e dividendos e devolução de capital da empresa DELPHIA no valor do investimento, proporcionalmente a sua participação, conforme o resultado contábil das empresas;

- que ao defender o planejamento tributário na forma de negócio jurídico indireto, feito para economia de pagamento de tributo, negócio jurídico formal, estruturado dentro da realidade contábil da empresa AGRYPEC, o contribuinte, na realidade, confessa que embolsou os recursos advindos das empresas do grupo NUFARM, no valor proporcional de participação no capital da empresa AGRYPEC, e que o recebimento de dividendos e de devolução de capital das empresas AGRYPEC e DELPHIA é uma operação formal, dentro da realidade contábil, que de fato não aconteceu;

- que, desta forma, tendo o sócio da AGRYPEC, Jorge Alberto, recebido o valor de R\$ 196.657.559,35 diretamente das empresas do grupo NUFARM, e aumentado o seu patrimônio no valor de R\$ 394.573.490,36, há de se perscrutar a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda e o surgimento da obrigação tributária, nos termos da Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN);

- que a argumentação do impugnante é de que o fato ocorrido foi uma reestruturação da empresa, um planejamento societário como criação de dois grupos de

empresas, AGRIFEPE e DELPHIA, não cabendo falar-se em descompasso de vontades, o que não lhe retira seu componente de legalidade. Acrescenta, ainda, que essa prática nasceu da conveniência de se montar um planejamento tributário que daria uma lícita economia tributária;

- que o que se extrai da exposição doutrinária é que a liberdade de agir ou não agir acompanha a pessoa na condução de seus atos, até incorrer ou deixar de incorrer nas situações legalmente definidas como hipóteses de incidência de tributos, contudo, a expressão “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;

- que, assim, dos exemplos, percebe-se que, no planejamento tributário, um pressuposto contribuinte, dentre dois caminhos possíveis a seguir, escolhe um determinado e assume como decorrência inelutável dessa atitude, a sua inteira submissão às conseqüências que esse ato escolhido vier a acarretar sobre sua vida privada. Decerto que pode haver tentativa de economizar tributo com conteúdo ilícito, por esse motivo, somente quando constituído os atos jurídicos pretendidos pelo sujeito passivo, ou verificada sua omissão na constituição dos fatos, pelos meios competentes, é que poderá o Fisco controlar a operação para verificar sua legítima economia de tributos, ou, se ocorreu alguma forma de ilicitude;

- que é preciso, acima de tudo, para que se caracterize o “planejamento tributário”, que o contribuinte trabalhe com fatos reais, e não produza mera construção artificial de fatos, que não saia do papel, ou saia do papel em realidade distinta daquela com que se apresenta aos olhos de terceiros;

- que, dessa forma, a simulação poderá ser definida como a declaração de vontade irreal, emitida conscientemente, mediante acordo entre as partes, objetivando a aparência de um negócio jurídico que não existe ou que, se existe, é distinto daquele que efetivamente se realizou, com o objetivo de enganar terceiros. No ato simulado ocorre a divergência entre a declaração externalizada, pelo sujeito ou sujeitos, que pretendem seja visível em relação ao Fisco, e a vontade ou declaração interna, que pretendem seja a vigente entre elas, declaração essa necessária para que tenha eficácia a real intenção das partes, escondida por trás da declaração aparente. No processo de simulação há uma deformação da declaração de vontade das partes, conscientemente desejada, com o objetivo de induzir terceiros (inclusive o Fisco) ao erro ou engano;

- que, didaticamente, pode-se distinguir a simulação em duas espécies, uma é a denominada absoluta, quando as partes praticam de forma ostensiva um ato, mas não pretendem, no íntimo, realizar qualquer negócio. O intuito é tão-somente o de enganar terceiros, pois as partes não pretendem, de fato, realizar qualquer negócio e, por conseguinte, não esperam qualquer resultado do ato simulado que executaram. Verifica-se, então, uma aparência de negócio, a um negócio sem conteúdo e inexistente quanto a seus efeitos. Neste caso, podemos citar como exemplo o caso da venda simulada de bens para fraudar credores, pois o intuito não é o de alienar bens, mas apenas subtrai-lo à eventual execução, não havendo entre as partes a intenção de qualquer negócio alternativo que o simulado pretendesse encobrir;

- que a segunda espécie é a simulação relativa, caracterizada quando as partes desejam negócio distinto do pactuado e aparente, quando o sujeito é diverso daquele que integra a relação jurídica aparente ou ainda quando há falsidade em qualquer outro elemento da relação jurídica. Nesta espécie, tem-se como exemplo típico o da venda de um bem para ocultar doação, sendo esta tributariamente mais onerosa do que aquela. Nesses casos, verifica-se um negócio verdadeiro, mas dissimulado, que se concretiza através de um negócio aparente dito simulado, conforme Antonio Roberto Sampaio Dória (*in* Elisão e evasão fiscal, São Paulo,

Bushatsky, 1977, p.65). Constatase, por vezes, a existência de dois contratos na simulação relativa, o contrato que se simula, destinado regra geral a fugir à aplicação da lei, e o contrato de fato realizado, que consubstancia o negócio escondido pela simulação;

- que ficou plenamente configurado que as partes combinaram o valor que seria integralizado na AGRIPEC pela BRAMANS segundo o que poderia ser recebido pelos sócios sem a incidência de IMPOSTO DE RENDA. A intenção evidente da manobra era ‘casar’ o valor que entraria via integralização de capital na AGRIPEC com o valor que essa mesma AGRIPEC poderia creditar aos acionistas veteranos via distribuição de dividendos. Eis aqui a segunda razão porque os R\$ 320 milhões ‘investidos’ pela BRAMANS na AGRIPEC foram divididos em duas partes, uma de R\$ 156 milhões e outra de 163 milhões;

- que a BRAMANS ‘investiu’ na DELPHIA somente para deixar ali R\$ 163.322.316,39 e sair com 26,72% da AGRIPEC. JORGE ALBERTO e CARLOS ALBERTO usaram a DELPHIA como empresa-veículo: passaram para ela 754.052 ações da AGRIPEC e ela (a DELPHIA) passou as ações para a BRAMANS. Oportunamente, no decorrer de 2005, os recursos deixados na DELPHIA foram retirados por JORGE ALBERTO e CARLOS ALBERTO da forma desejada pelos vendedores: SEM IMPOSTO DE RENDA;

- que a AGRIPEC avaliou o seu preço em R\$ 863 milhões; a NUFARM avaliou o preço da AGRIPEC em R\$ 720 milhões; a NUFARM afirma que pagou 120 milhões de dólares por 49,90% da AGRIPEC;

- que, assim é que os atos legais praticados foram incapazes de esconder que as empresas assumidas pelas partes em São Paulo eram inapelavelmente fictícias, ‘só no papel’; foram constituídas sem nenhum propósito além da execução de uma parte do roteiro previamente elaborado – SOMENTE COM O FIM FISCAL;

- que as duas empresas criadas, uma pelo lado dos vendedores, DELPHIA, e outra pelo lado dos compradores, BRAMANS, foram criadas com a atividade de HOLDING DE INSTITUIÇÕES NÃO-FINANCEIRA, conforme o cadastro no CNPJ;

- que nenhuma das duas tinha em vista adquirir e controlar outros empreendimentos, fazendo uma espécie conglomerado de empresas, como é o papel das holdings;

- quando intimada a apresentar a relação das participações societárias adquiridas como investimento em empresas no Brasil ou no exterior, a DELPHIA informou apenas as ações da AGRIPEC que lhe foram transmitidas em pagamento de ações emitidas pela própria DELPHIA;

- que a DELPHIA em vez de adquirir participações em outros negócios, outras empresas ‘investiram’ na DELPHIA. Assim foi que a BRAMANS e a AGP ‘investiram’ na ‘holding’ DELPHIA, ou seja, a DELPHIA foi mais ‘investida’ do que ‘investidora’;

- que a situação da BRAMANS não foi diferente; essa empresa ‘viveu’ apenas 1 mês e meio. Recebeu R\$ 320 milhões de capital dos empresários australianos no dia 31 de janeiro de 2005, investiu todo esse valor na AGRIPEC e na DELPHIA no mesmo dia 31 de janeiro de 2005, retirou-se da DELPHIA 1 mês depois deixando todo o capital ‘investido’ (R\$ 163 milhões) em troca de ações da AGRIPEC e, em seguida, apenas 15 dias depois, foi extinta por incorporação à própria empresa ‘investida’, a AGRIPEC;

- que, com efeito, criar empresa holding, 'investir' R\$ 320 milhões em duas empresas, sair de uma das 'investidas' 1 mês depois recebendo ações da outra 'investida' em troca do capital 'investido' e ser extinta por incorporação pela própria 'investida' daí a 15 dias, tudo isso para chegar ao mesmo lugar que chegaria se o negócio fosse feito diretamente com a AGRIPEC, não seria executado pela NUFARM sem outra intenção que não contribuir para dissimular a alienação que JORGE ALBERTO e CARLOS ALBERTO fizeram;

- quando à intimação para também apresentar a relação das participações societárias adquiridas como investimento em empresas no Brasil ou no exterior, a BRAMANS informou à Receita Federal apenas os 'investimentos' na AGRIPEC e na DELPHIA;

- que fato da maior importância no esclarecimento do caráter posticho da BRAMANS e da DELPHIA é o quadro de empregados de ambas. A BRAMANS, a despeito do imenso cabedal financeiro, nasceu e morreu sem empregados, enquanto a DELPHIA, outra 'gigante' das participações, nasceu e operou todos os 'investimentos' na AGRIPEC sem contratar um único colaborador, admitindo 5 empregados apenas em novembro de 2007;

- que não há como afastar a conclusão de que a BRAMANS e a DELPHIA foram constituídas para um fim diferente do que quiseram fazer crer os constituintes dessas duas empresas. Empresa holding que não investe, que não dirige, que não têm empregados, é empresa holding de ficção, é empresa que cumpre um papel segundo um script previamente traçado;

- que, na impugnação, o contribuinte argumentou que em não se aceitando a ilegalidade do procedimento fiscal que desconsiderou um negócio jurídico lícito, sem ter competência, há de se atentar para a isenção no caso de alienação de ação subscrita a mais de cinco anos, nos termos do DL nº. 1.510, de 1976, e o direito adquirido após a revogação da isenção pela Lei nº. 7.713, de 1988;

- que apesar desse argumento vir acompanhado de julgados do Superior Tribunal de Justiça e de julgados do Conselho de Contribuintes, temos que discordar da impugnação;

- que o que se discute é qual a legislação aplicável ao caso, se a revogada, considerando-se, nessa hipótese, que o contribuinte adquiriu o direito à não incidência após cinco anos de posse da participação societária; ou a lei vigente na data da alienação, considerando, portanto, que o fato de haver completado os cinco anos da propriedade da participação, antes da revogação do dispositivo que previa a isenção, não preserva o direito ao benefício fiscal;

- que se trata neste caso de regimes jurídicos distintos e, como é cediço, não há direito adquirido a regimes jurídicos. Até a edição da Lei nº. 7.713, de 1988 vigia um regime jurídico que contemplava essa hipótese de isenção, mas com a Lei nº. 7.713, de 1988, inaugurou-se um outro regime. E é este último que se aplica aos fatos ocorridos a partir de sua vigência;

- que o fato gerador do Imposto de Renda sobre ganho de capital só ocorre no momento da alienação e, quando esta ocorreu (31/01/2005) a Lei nº. 7.713, de 1988 já estava em vigor;

- que se diz adquirido o direito que já se incorporou ao patrimônio do respectivo titular, mas cujo exercício se efetuará no futuro. Vale dizer, o direito é adquirido quando ocorre o fato ou são cumpridas as condições a que ordenamento jurídico atribui como

consequência a criação desse direito, mas cujo exercício pode-se dar em época futura. Dessa forma, a superveniência de lei que altere esse ordenamento, se por um lado impede que outras pessoas adquiram direito semelhantes, por outro, não interferem no exercício do direito que já se havia incorporado ao patrimônio do titular. Tal proteção ao direito adquirido é determinada constitucionalmente (art. 5º, XXXVI);

- que o princípio básico do regime intertemporal relativo às isenções é o que foi descrito acima. Ou seja, a isenção prevalece se prevista na lei vigente na época do acontecimento do fato tido como isento. Daí dizer que a lei isentiva, por princípio, não gera qualquer direito adquirido em prol do contribuinte. A isenção é usufruída enquanto vigente a lei concessiva. Isso se dá exatamente pelo fato de se tratar de facilidades (de não pagamento) que são geradas na medida em que ocorrem os fatos isentos, regidas pela lei da época desses fatos, e que são prontamente exercidas, não havendo que se falar em direito adquirido para exercício futuro. Revogada a lei isentiva, o tributo volta a ser exigível em relação aos fatos ocorridos posteriormente à revogação. O princípio geral é, pois, o da revogabilidade;

- que o poder de isentar é inerente ao poder de tributar e pautado em discricionariedade semelhante. Respeitados os princípios constitucionais, a lei é livre para conceder isenções a bem do interesse público. Tal valoração, como dito, está sujeita apenas aos princípios constitucionais, agindo o legislador ordinário dentro de evidente margem. Assim sendo, o legislador, avaliando que a isenção não mais se adequa ao interesse público, pode revogá-la, determinando a exigência tributária a partir de então. Ou seja, a geração presente, em princípio, não pode condenar as futuras a se vincularem indefinidamente à isenção;

- que se pode dizer que, diante da alternatividade prevista no caput do art. 43 do CTN – segundo o qual o fato gerador por ser a aquisição jurídica ou econômica da renda – o legislador ordinário, quanto às pessoas físicas, estabelece que a incidência do imposto dá-se, apenas, na aquisição econômica do rendimento. No nosso caso específico, o fato gerador ocorre na alienação. Repare-se que a pessoa física não está sujeita a uma apuração periódica (mensal ou anual) do lucro advindo da valorização de seu patrimônio. Em outras palavras, a incidência do imposto de renda da pessoa física orienta-se pelo regime de caixa e não pelo de competência. Está sujeita à incidência do imposto, apenas, no momento da alienação do bem ou direito, momento esse da concreção do fato gerador;

- que, sendo assim, a não-incidência argüida pelo contribuinte não está acobertada pelo sistema usual, eis que, no momento da venda das ações (31/01/2005), não mais estava em vigor a norma desoneradora. Ou, em outras palavras, no momento da ocorrência do fato em exame, a lei o tipificava como fato gerador de obrigação tributária;

- que não compete à instância administrativa a análise sobre a matéria, pois a vedação constitucional quanto à utilização de tributo com efeito confiscatório, dirige-se ao legislador, e não ao aplicador da lei. Além do mais, o princípio que norteia a imputação desta penalidade constitui-se em instrumento de desestímulo ao sistemático inadimplemento das obrigações tributárias;

- que discutível seria o caso se estivéssemos diante de uma operação isolada, envolvendo valor de pequena monta; neste caso, poder-se-ia concluir pela ocorrência de um erro eventual, de ordem meramente material, passível de tributação sem a caracterização de qualquer intuito fraudulento. Mas não é o caso, posto que, como dito antes, o contribuinte deixou de oferecer à tributação ganho de capital através de uma operação de simulação relativa nociva à Fazenda Pública, estando caracterizada a fraude;

- que, para o caso, os juros de mora foram calculados de acordo com o § 3º do artigo 61 da Lei nº. 9.430, de 1996, legislação vigente à época da ocorrência do fato gerador, conforme demonstrativo anexo ao Auto de Infração. De acordo com o retrocitado dispositivo legal, os tributos e as contribuições sociais, arrecadadas pela Secretaria da Receita Federal, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária, serão acrescidos dos juros de mora, incidentes a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento, equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o mês anterior ao do pagamento e de 1% no mês em que o pagamento estiver sendo efetuado;

- que, por outro lado, o art. 161, § 1º, do CTN faz ressalva expressa: “*Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês.*” No presente caso, existe uma lei determinando um cálculo para os juros de mora que podem ser superiores ou inferiores a 1% ao mês. E não é possível limitar a aplicação do art. 61, §3º, da Lei no 9.430/96 face ao art. 161, §1º, do CTN sem adentrar no controle de constitucionalidade, visto que é princípio assente na doutrina pátria que os órgãos administrativos não podem negar aplicação a leis regularmente emanadas do Poder competente, que gozam de presunção natural de constitucionalidade, presunção esta só elidida pelo Poder Judiciário.

As ementas que consubstanciam a presente decisão são as seguintes:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Data do fato gerador: 31/01/2005

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.

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 ações, 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 a situação financeira da empresa da qual detinha as ações, devidamente demonstrada na contabilidade, para criar uma operação de investimento e recebimento de dividendos, no valor da alienação das ações, através de atos societários e fatos contábeis, montados em seqüência, com a finalidade única de ocultar o fato real de alienação de ações, 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 ações, e se verificando que o contribuinte usou de negócio jurídico simulado, usando a empresa da qual vendeu ações e exteriorizando operação de investimento, feito pela empresa adquirente das ações, e 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, uma vez que o ato simulado 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.

LIBERDADE DE AUTO-ORGANIZAÇÃO.

A liberdade de auto-organização não endossa a prática de atos sem motivação de negócio, sob o argumento de exercício do planejamento tributário.

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-se 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.

ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. ISENÇÃO DO DECRETO-LEI Nº 1.510, de 1976. REVOGAÇÃO DA ISENÇÃO PELA NÃO CARACTERIZAÇÃO DE DIREITO ADQUIRIDO.

A alienação de participação societária adquirida sob a égide do artigo 4º, alínea "d", do Decreto-lei nº 1.510, de 1976, após decorridos cinco anos da aquisição, não garante o direito à isenção, que pode ser modificada ou revogada, por lei, aplicando-se a lei vigente na data da alienação, quando ocorre o fato gerador da obrigação tributária.

SIMULAÇÃO. FRAUDE. EVASÃO FISCAL. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ILÍCITO. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

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 nº. 9.430, de 1996.

MULTA DE OFÍCIO. NÃO CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

JUROS DE MORA. 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.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/01/2005

PEDIDO DE PERÍCIA. DESNECESSIDADE.

Presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de realização de perícia.

A realização de perícias e diligências tem por finalidade a elucidação de questões que suscitam dúvidas para o julgamento da lide, não podendo ser utilizada para a produção de provas que o impugnante deveria trazer à colação junto com a impugnação.

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.

EXAME DA ILEGALIDADE E DA INCONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS.

Não compete à autoridade administrativa o exame da legalidade/constitucionalidade das leis, porque prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário.

DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões judiciais, à exceção das proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, 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.

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.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 23/08/2010, conforme Termo constante às fls. 1001/1003, e, com ela não se conformando, o contribuinte interpôs, em tempo hábil (22/09/2010), o recurso voluntário de fls. 1004/1114, no qual demonstra irresignação parcial contra a decisão supra, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que , na impugnação, em face das variáveis patrimoniais envolvidas no lançamento de ofício, cujo valor cobrado ao contribuinte se um autêntico absurdo, a defesa postulou a realização de perícia contábil, a teor do artigo 17 do decreto nº 70.235, de 1972 e suas alterações posteriores, tendo indicado como perito o Sr. Pedro Coelho Neto, contador – CRC/CE nº 3.172;

- que foram formulados cinco quesitos básicos, tendo o recorrente protestado pelo direito de apresentar, após o deferimento do pedido, novas questões complementares, de modo a aclarar dúvidas quanto à lisura dos atos negociais realizados;

- que, entretanto, o i. Relator do voto aprovado indeferiu o pedido do contribuinte, por considerá-lo “desnecessário”, sob a desculpa de que existiriam, nos autos, elementos suficientes à formação da convicção dos julgadores de Primeira Instância;

- que o principal argumento do Relator é de que “não há motivação para se deferir perícia, pois as respostas aos quesitos podem ser deduzidas do Termo de Verificação Fiscal e dos documentos de instrução do Auto de Infração”;

- que o relator e os demais membros da Turma da DRJ sequer admitem ouvir uma opinião imparcial e técnica a respeito das particularidades empresariais e contábeis das operações realizadas, o que denota terem os julgadores uma posição pré-definida de manter, de qualquer jeito, a autuação contra o recorrente, em nítida postura que implica ofensa ao princípio do contraditório deste último.

É o relatório.

DF CARF MF

Processo nº 10380.723303/2009-77
Acórdão n.º **2202-01.216**

Fl. 1147

S2-C2T2
Fl. 15

Voto

Conselheiro Nelson Mallmann, Relator

O presente 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.

O presente 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.

Da análise preliminar da matéria, verifica-se que a autoridade lançadora entendeu haver ganhos de capital na alienação de participações societárias.

Inconformado, em virtude de não ter logrado êxito na instância inicial, o contribuinte apresenta a sua peça recursal a este E. Conselho de Contribuintes pleiteando a reforma da decisão prolatada na Primeira Instância onde, argúi, preliminarmente, nulidades da decisão de Primeira Instância e do Auto de Infração amparado na tese de ofensas aos princípios constitucionais e normas legais constituídas e, no mérito, ataca a tributação de ganhos de capital na alienação de participações societárias, amparado, em síntese, nas seguintes considerações:

- que o autor do procedimento fiscal desconsiderou o negócio jurídico de investimento entre a empresa AGRIPEC e as empresas do grupo NUFARM, rejeitando os atos societários e as operações contábeis da empresa AGRIPEC e da empresa DELPHIA;

- que os atos societários e os fatos contábeis retratam os fatos acontecidos e foram realizados de conformidade com a Lei nº 6.404, de 1976, estando devidamente escriturados;

- que planejamento tributário pode ser utilizado pelas empresas sem infringir a legislação tributária. Para o caso houve opção pelo ato de emissão de novas ações e subscrição por parte da empresa investidora. A empresa AGRIPEC teve que se reestruturar, tendo em vista a intenção de investimento estrangeiro por parte das empresas do grupo NUFARM;

- que nessa reestruturação teve que substituir os sócios, Jorge Alberto, Carlos Alberto e AGP construções, pela empresa DELPHIA, constituída pelos sócios da AGRIPEC com as ações que possuíam na AGRIPEC. A empresa BRAMANS foi criada para receber os recursos das empresas do grupo NUFARM. A empresa BRAMANS utilizou o recurso advindo das empresas do grupo NUFARM para subscrever novas ações criadas pelas empresas AGRIPEC e DELPHIA. Tudo feito dentro do contexto de elisão, planejamento tributário lícito;

- que o autor do procedimento fiscal não poderia lançar mão do dispositivo legal contido no parágrafo único do artigo 116 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), tido como dispositivo antielísivo. O dispositivo antielísivo criado pela Lei Complementar nº 104, de 2001, não tem eficácia, pois não foi ainda regulamentado por lei ordinária;

- que conforme o Balanço Patrimonial e o Resultado Financeiro do exercício financeiro encerrado em 31/12/2004, a empresa AGRYPEC tinha disponibilidade financeira para pagamento de dividendos no valor de R\$ 156.114.183,61, no mês de janeiro de 2005, pelo valor da conta de Lucro Líquido e de Lucros Acumulados. Os dividendos foram apurados conforme a Lei nº 6.404, de 1976. Os dividendos não sofreram tributação pelo fato de haver isenção conforme a legislação tributária (artigo 2º da Lei nº 9.249, de 1995);

- que em 31 de janeiro de 2005, a empresa AGRYPEC emitiu 654.152 novas ações que foram subscritas pela empresa BRAMANS pelo valor total de R\$ 156.114.183,61;

- que a empresa DELPHIA (criada no mês de agosto de 2004, capital integralizado com transferência de ações da AGRYPEC), tinha, em junho de 2005, disponibilidade financeira para pagamento de dividendos e para devolução de capital, no valor total de R\$ 163.322.316,39, pelo valor da conta de Lucro Líquido, apurado pela equivalência patrimonial relativamente ao resultado do primeiro semestre da empresa AGRYPEC, pelo aumento de capital com reservas de capital, originada de parte da subscrição de ações pela empresa BRAMANS, e pela redução de capital;

- que em 31 de janeiro de 2005, a empresa DELPHIA emitiu 753.798 novas ações que foram subscritas pela empresa BRAMANS pelo valor total de R\$ 163.322.316,39;

- que a empresa BRAMANS, criada no mês de junho de 2004, foi capitalizada, em 31 de janeiro de 2005, pelas empresas NUFARM AUSTRÁLIA LIMITED e NUFARM NEW ZEALAND LIMITED, através de subscrição de 320.656.996 ações pelo valor total de R\$ 320.656.996,00, equivalente a US\$ 120.000.000,00, valor que justifica a subscrição das novas ações emitidas pela AGRYPEC, no valor de R\$ 156.114.183,61, e das novas ações emitidas pela DELPHIA, no valor de R\$ 163.322.316,39;

- que os atos e fatos contábeis das empresas AGRYPEC, DELPHIA, BRAMANS e NUFARM relacionados à subscrição de novas ações emitidas pelas empresas AGRYPEC e DELPHIA representam uma realidade de investimento, subscrição de novas ações por parte da empresa NUFARM, não havendo simulação. A empresa AGRYPEC foi reestruturada para recebimento do investimento estrangeiro por parte do grupo empresarial NUFARM;

- que o valor da suposta alienação, idealizada pela fiscalização, corresponde a rendimentos de dividendos e lucros acumulados, pagos pela empresa AGRYPEC, e dividendos e redução de capital com devolução para os sócios, pagos pela empresa DELPHIA;

- que essa realidade está demonstrada através dos balanços patrimoniais e do resultado do período das empresas AGRYPEC e DELPHIA, que mostram a disponibilidade de pagamento de dividendos e de devolução de ações para os sócios, pela redução de capital conforme a legislação societária;

- que a identidade de valor entre o valor do investimento e o valor dos dividendos e da devolução de capital, pela redução de capital, foi estabelecida por estratégia, por conta do planejamento tributário lícito;

- que o contribuinte informou na Declaração de Ajuste Anual os dividendos a devolução de capital recebidos por conta do resultado do exercício das empresas AGRYPEC e DELPHIA, justificando a variação patrimonial;

- que o contribuinte quando da transferência de suas ações da empresa AGRYPEC para a empresa DELPHIA, que se tornou sócia da empresa AGRYPEC, atualizou o valor das ações, apurou o ganho de capital e recolheu o imposto de renda, no valor de R\$ 678.588,25;

- que a variação patrimonial ocorrida na Declaração de Ajuste Anual do exercício financeiro de 2006, ano-calendário 2005, pode ser justificada pelos rendimentos tributáveis, pelos rendimentos isentos (dividendos e devolução de capital) e pelos rendimentos de tributação exclusiva na fonte;

- que em janeiro de 2005, não houve alienação de ações como quer fazer crer o autor do procedimento fiscal (49,9% pelo valor de R\$ 319.436.500,00). Os registros contábeis, tanto os relativos à empresa AGRYPEC como os relativos à empresa DELPHIA, demonstram emissão de novas ações subscritas com recursos das empresas do grupo NUFARM através da empresa BRAMANS, e pagamento de dividendos justificado pelo resultado da empresa AGRYPEC;

- que todos os valores recebidos pelo sócio Jorge Alberto são decorrentes de dividendos e de devolução de capital, logo não poderá haver incidência tributária;

- que não houve simulação, pois os atos e fatos contábeis retratam uma só realidade que consistiu na criação de empresas, BRAMANS e DELPHIA, para reestruturação da empresa AGRYPEC que receberia como sócia as empresas do grupo NUFARM, com 49,9% das ações;

- que o método adotado pelos sócios da empresa AGRYPEC para receber como sócia as empresas do grupo NUFARM, enquadra-se como um planejamento tributário lícito (elisão), enquadrando-se como negócio indireto;

- que a fiscalização ignorou por completo o princípio do livre arbítrio assegurado pela Constituição Federal quanto à organização econômica dos cidadãos e das empresas e a juridicidade do negócio realizado;

- que inexistência de norma antielisão ou de qualquer outra fundamentação legal que conceda competência às autoridades fazendárias para desconsiderar negócios jurídicos realizados em consonância com as leis, se esses forem contrários aos interesses do fisco;

- que não houve evasão fiscal, mas um planejamento tributário legal, elisão;

- que a simulação adotada pela fiscalização não se enquadra no conceito de simulação, evasão fiscal, à luz dos conceitos prescritos no antigo código civil e na Lei nº 10.406, de 2002, novo código civil. As transações realizadas pelas partes não escondem qualquer negócio jurídico proibido por lei;

- que dispõe a Constituição Federal, em seu artigo 150, I, ser vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios, “instituir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”;

- que direito adquirido. Isenção do ganho de capital na alienação de ações que as ações alienadas tiverem sido subscritas a mais de cinco anos, nos termos do Decreto-lei nº 1.510, de 1976. Direito adquirido quando da revogação da isenção pela Lei 7.713, de 1988 (inciso “d” do artigo 4º do Decreto-lei nº 1.510, de 1976, foi revogado pelo artigo 58 da Lei nº 7.713, de 1988);

Processo nº 10380.723303/2009-77
Acórdão nº 2202-01.216

S2-C2T2
Fl. 17

- que confisco quanto ao lançamento da Multa de Ofício no percentual de 150%;
- que ilegalidade na utilização da taxa selic como juros de mora;
- que necessidade de perícia para confirmar a legalidade dos atos societários relacionados ao investimento no valor de R\$ 319.436.500,00.

Da análise das teses defendidas pelo suplicante se encontra a discussão sobre a isenção do ganho de capital na alienação de ações que tiverem sido subscritas a mais de cinco anos, nos termos do Decreto-lei nº 1.510, de 1976. Ou seja, a conquista do direito adquirido quando da revogação da isenção pela Lei nº 7.713, de 1988 (inciso “d” do artigo 4º do Decreto-lei nº 1.510, de 1976, foi revogado pelo artigo 58 da Lei nº 7.713, de 1988).

Assim, diante da constatação deste fato prejudicial, neste lançamento tributário, deixo de analisar as demais questões, em razão do aproveitamento do mérito, e restrinjo a discussão tão somente para o direito adquirido aplicado em matéria tributária.

A tese defendida pelo suplicante gira em torno do fato que entende que a apuração do ganho de capital efetuado pela fiscalização é indevida, porque as ações alienadas escapam do pagamento do imposto sobre o ganho de capital, na forma do artigo 4º, alínea “d”, do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, por haver direito adquirido, materializado pela aquisição das ações há mais de cinco anos, completados na vigência do referido Decreto-Lei e que tal direito não pode ser atingido pela revogação ultimada pela Lei nº 7.713, de 1988.

De fato, já faz muito tempo que a jurisprudência deste Tribunal Administrativo tem-se inclinado pela não-incidência de imposto nas alienações de quaisquer participações societárias depois de ter decorrido o período de cinco anos da data da subscrição ou aquisição da participação, previsto no artigo 4º, letra “d” do Decreto-Lei nº 1.510, 1976, foi literalmente revogada pelo artigo 58 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988.

A regra insculpida no artigo 4º, alínea “d”, do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976 estabelecia isenção do imposto de renda sobre lucro auferido por pessoa física pela venda de ações se a alienação ocorrer após cinco anos da subscrição ou da aquisição da participação societária.

A isenção sobre o ganho de capital na alienação das participações societárias havidas há mais de cinco anos foi eliminada com a revogação expressa do artigo 4º, alínea “d”, do Decreto-lei nº 1.510, de 1976, ultimada pelo artigo 58 da Lei nº 7.713, de 1988. Assim, nas alienações efetuadas a partir do ano-calendário de 1989, o entendimento da Administração Tributária é que o ganho de capital deve ser tributado independentemente da data de aquisição das referidas participações societárias.

Por outro lado, tanto a jurisprudência administrativa como a judicial entende de modo contrário. Ou seja, que em 31/12/1988 a condição para incidência da norma de isenção já estava consumada pela propriedade das quotas ou ações pelo prazo ininterrupto de cinco(cinco) anos e que a revogação do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976 ultimada pela Lei nº 7.713, de 1988 não poderia afastar a isenção já cristalizada, pois a condição para a sua existência foi cumprida antes da revogação do dispositivo que a instituiu. Vale dizer, que reconhecem o direito adquirido em matéria tributária.

Extraio alguns julgados que prontamente ilustram essa premissa:

GANHO DE CAPITAL - PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS – DIREITO ADQUIRIDO - A tributação sobre ganhos de capital prevista na Lei nº 7.713 , art. 3º, par. 3º não alcança as situações já definidas na vigência do Decreto Lei nº 1.510/76, art. 4º, letra “d”, sob pena de afronta ao Direito Adquirido .(1º CC - Quarta Câmara - Acórdão 104-16.545, de 19 de agosto de 1998).

AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA SOB A ÉGIDE DO DECRETO-LEI Nº. 1510, DE 1976 - ALIENAÇÃO NA VIGÊNCIA DE NOVA LEI REVOGADORA DO BENEFÍCIO - DIREITO ADQUIRIDO - PAGAMENTO INDEVIDO - RESTITUIÇÃO - A alienação de participação societária adquirida sob a égide do art. 4º, alínea “d”, do Decreto-lei nº. 1.510, de 1976, após decorridos cinco anos da aquisição, não constitui operação tributável, ainda que realizada sob a vigência de nova lei revogadora do benefício, tendo em vista o direito adquirido, constitucionalmente previsto. Implementada a condição antes da revogação da lei que concedia o benefício, os pagamentos porventura efetuados são indevidos, portanto passíveis de restituição. (1º CC – Quarta Câmara - Acórdão nº. 104-21.519 - Sessão de 26 de abril de 2006).

ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA - DISSOLUÇÃO PARCIAL E RETIRADA DE SÓCIO POR DECISÃO JUDICIAL - A dissolução parcial de empresa com a consequente retirada de sócio por decisão judicial exarada na vigência do Decreto-lei nº. 1.510, de 1976, não enseja a incidência de Imposto de Renda sobre eventual ganho de capital, quando decorridos mais de cinco anos da aquisição da participação societária. Recurso provido. (1º CC – 4ª Câmara - Acórdão nº. 104-21.952 - Sessão de 18 de outubro de 2006).

IMPOSTO SOBRE GANHO DE CAPITAL - PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS - ISENÇÃO - Participações societárias com mais de cinco anos sob a titularidade de uma mesma pessoa, completados até 31.12.88, trazem a marca de bens exonerados do pagamento do imposto sobre ganho de capital, na forma do art. 4º letra d, do DL 1.510/76, sendo irrelevante que a alienação tenha ocorrido já na vigência da Lei nº. 7.713/88. IRPF - PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS - DIREITO ADQUIRIDO - DECRETO-LEI 1.510/76 - Não incide imposto de renda na alienação de participações societárias integrantes do patrimônio do contribuinte há mais de cinco anos, nos termos do art. 4º, alínea d, do Decreto-lei 1.510/76 a época da publicação da Lei de nº. 7.713, em decorrência do direito adquirido. Recurso provido. (Primeiro Conselho, Segunda Câmara, Recurso Voluntário nº 158.393, Acórdão nº 102-49.306, , julgado em 08/10/2008)

IMPOSTO SOBRE GANHO DE CAPITAL - PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS - ISENÇÃO - Participações societárias com mais de cinco anos sob a titularidade de uma mesma pessoa, completados até 31.12.88, trazem a marca de bens exonerados do pagamento do imposto sobre ganho de capital, na forma do art. 4º letra d, do DL 1.510/76, sendo irrelevante que a alienação tenha ocorrido já na vigência da Lei nº. 7.713/88.

IRPF - PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS - DIREITO ADQUIRIDO - DECRETO-LEI 1.510/76 - Não incide imposto de renda na alienação de participações societárias integrantes do patrimônio do contribuinte há mais de cinco anos, nos termos do art. 4º, alínea d, do Decreto-lei 1.510/76 a época da publicação da Lei de nº. 7.713, em decorrência do direito adquirido.

DISPONIBILIDADE ECONÔMICA. De ser afastada a alegação de que parte dos valores foram recebidos e posteriormente depositados em conta especial, sem permitir ao contribuinte a disponibilidade econômica e jurídica sobre o valor tributado, já que a estipulação efetuada entre as partes, comprador e vendedor das ações, não modificou a natureza da forma de pagamento.

Recurso provido.

(Primeiro Conselho, Segunda Câmara, Recurso Voluntário nº 158.393, Acórdão nº 102-49.306, Relatora Conselheira Vanessa Pereira Rodrigues, julgado em 08/10/2008)

IMPOSTO SOBRE GANHO DE CAPITAL – PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS - ISENÇÃO - Participações societárias com mais de cinco anos sob a titularidade de uma mesma pessoa, completados até 31.12.88, trazem a marca de bens exonerados do pagamento de imposto sobre o ganho de capital, na forma do art. 4º, letra d, do DL. 1.510/76, sendo irrelevante que a alienação tenha ocorrido já na vigência da Lei nº 7.713/88. (1º CC - Sexta Câmara - Acórdão 106-11.429, Sessão de 15 de agosto de 2000 - D.O.U. 07/02/2001)

IRPF – PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS – DIREITO ADQUIRIDO – DECRETO-LEI 1.510/76 – Não incide imposto de renda na alienação de participações societárias integrantes do patrimônio do contribuinte há mais de cinco anos, nos termos do art. 4º, alínea d, do Decreto-Lei 1.510/76 a época da publicação da Lei de nº 7.713, em decorrência do direito adquirido. Recurso especial do procurador negado. (CSRF, Quarta Turma, Recurso nº 102-134.080, Acórdão CSRF/04-00.215, julgado em 14/03/2006).

IRPF - ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS - DIREITO ADQUIRIDO - DECRETO-LEI Nº 1.510/76. Não incide imposto de renda quando da alienação de participações societárias adquiridas há mais de cinco anos contados do início de vigência da Lei nº 7.713/88, nos termos do artigo 4º, alínea “d”, do Decreto-lei nº 1.510/76, em razão do direito adquirido. Recurso especial do procurador negado. (CSRF – Acórdão nº 9202-00.1027- 2ª Turma – Sessão de 18 de agosto de 2009).

GANHO DE CAPITAL. DECRETO-LEI 1.510, DE 1976. PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS. DIREITO ADQUIRIDO. Em decorrência da existência do direito adquirido, não incide imposto de renda na alienação de participações societárias integrantes do patrimônio do contribuinte há mais de cinco anos, nos termos do art. 4º, alínea d, do Decreto-lei 1.510, de 1976, à

época da publicação da Lei de nº. 7.713, de 1988. Recurso especial do procurador negado. (CSRF – Acórdão nº 9202-00.247- 2ª Turma – Sessão de 22 de setembro de 2009).

ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS - AQUISIÇÃO SOBRE OS EFEITOS DA HIPÓTESE DE NÃO INCIDÊNCIA PREVISTOS NO ART. 4º, ALÍNEA “d” DO DECRETO-LEI 1.510/76 - DIREITO ADQUIRIDO A ALIENAÇÃO SEM TRIBUTAÇÃO MESMO NA VIGÊNCIA DE LEGISLAÇÃO POSTERIOR ESTABELECIDO A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA (LEI 7.713/88). Se a pessoa física titular da participação societária, sob a égide do art. 4º, “d”, do Decreto-Lei 1.510/76, subseqüentemente ao período de 5 (cinco) anos da aquisição da participação, alienou-a, ainda que legislação posterior ao decurso do prazo de 5 (cinco) anos tenha transformado a hipótese de não incidência em hipótese de incidência, não torna aquela alienação tributável, prevalecendo, sob o manto constitucional do direito adquirido o regime tributário completado na vigência da legislação anterior que afastava qualquer hipótese de tributação. (Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF - Primeira Turma - Acórdão CSRF/01-03.266 em 20/03/2001 - Publicado no D.O.U em 02/10/2001).

IRPF. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. DIREITO ADQUIRIDO. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. POSSIBILIDADE.

A manutenção da participação societária da empresa pelo período de 05 (cinco) no decorrer da vigência do Decreto-Lei nº 1.510/76, importa na não incidência do imposto de renda sobre o ganho de capital auferido a partir da alienação de aludido direito, nos termos do artigo 4º, alínea “d”, daquele Diploma Legal ainda que o ato negociado tenha ocorrido posteriormente à revogação de referida benesse fiscal, em face do direito adquirido pelo contribuinte no período sob a égide do precitado comando legal. (Câmara Superior de Recursos Fiscais – 2ª Turma – Acórdão 9202-00.882, de 11 de maio de 2010)

PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS - AQUISIÇÃO SOBRE OS EFEITOS DA HIPÓTESE DE NÃO INCIDÊNCIA PREVISTOS NO ART. 4º, ALÍNEA “D” DO DECRETO-LEI Nº 1.510, DE 1976 - DIREITO ADQUIRIDO A ALIENAÇÃO SEM TRIBUTAÇÃO MESMO NA VIGÊNCIA DE LEGISLAÇÃO POSTERIOR ESTABELECIDO A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA (LEI Nº 7.713, DE 1988) - Se a pessoa física titular da participação societária, sob a égide do artigo 4º, “d”, do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, subseqüente ao período de 5 (cinco) anos da aquisição da participação, alienou-a, ainda que legislação posterior ao decurso do prazo de 5 (cinco) anos tenha transformado a hipótese de não incidência em hipótese de incidência, não torna aquela alienação tributável, prevalecendo, sob o manto constitucional do direito adquirido o regime tributário completado na vigência da legislação anterior que afastava qualquer hipótese de tributação (2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção do CARF – Acórdão 2202-00.604, de 17/06/2010).

RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. LUCRO DECORRENTE DE ALIENAÇÃO DE AÇÕES SOCIETÁRIAS. ISENÇÃO CONCEDIDA PELO DECRETO-LEI Nº 1.510/76, REVOGADA PELA LEI Nº 7.713/88. HIPÓTESE DE ISENÇÃO ONEROSA CUJA CONDIÇÃO FOI IMPLEMENTADA ANTES DO ADVENTO DA LEI REVOGADORA. ARTIGO 178 DO CTN. SUMULA 544/STF. NULIDADE TOTAL DO LANÇAMENTO. POSSIBILIDADE. Cinge-se a controvérsia acerca do reconhecimento de direito adquirido sobre isenção de imposto de renda sobre lucro auferido na alienação de ações societárias, isenção esta instituída pelo Decreto-Lei nº 1.510/76 e revogada pela Lei nº 7.713/88, tendo em vista que a venda das ações ocorreu em 1991, após a revogação.

Implementada a condição pelo contribuinte antes mesmo da norma ser revogada, ainda que a alienação tenha ocorrido na vigência da lei revogadora, há que se manter a norma isentiva. Incidência do enunciado da Súmula 544/STF.

O fato de o Fisco tributar os lucros auferidos pela alienação das ações albergadas pela isenção, juntamente com outras tributáveis, por si só, possui a virtude de comprometer todo o lançamento e afasta a possibilidade de nulidade parcial, relativamente a parcelas identificáveis e destacáveis do débito.

Reconhecida a isenção do imposto de renda sobre o lucro auferido na alienação de ações societárias e a necessidade de se anular o lançamento fiscal, resta prejudicada análise do questionamento relativo à forma de apuração dos valores lançados. (Superior Tribunal de Justiça – Segunda Turma - Acórdão 2005/0020914-5 - RESP 723508/RS, Sessão de 15 de março de 2005)

Como se vê, a isenção é uma das espécies de exclusão do crédito tributário, em que o contribuinte tem excluída sua obrigação de pagar o imposto, por ato legal. A isenção não deve ser confundida com a imunidade, pois esta última é disciplinada na Constituição Federal e a isenção pela legislação tributária, não sendo definida, pois está vinculada a uma condição, podendo ser revogada a qualquer tempo. Na isenção, o imposto incide, mas não pode ser aplicado enquanto durar a condição e o contribuinte não se exime do cumprimento da obrigação acessória.

Já faz tempo que estou filiado ao entendimento firmado neste Tribunal Administrativo, no sentido de que não é possível se negar, que na hipótese dos autos está inserida no conceito de isenção onerosa ou condicionada, a ensejar a aplicação da regra contida no artigo 178 do Código Tributário Nacional, uma vez que o Decreto-Lei concedeu a isenção do Imposto de Renda se o contribuinte cumprisse um determinado requisito, que era o de não transferir as suas ações pelo prazo de cinco anos contados da sua aquisição ou subscrição.

No Direito Tributário, um aspecto da maior relevância que deve ser salientado neste passo é que, enquanto cabe ao poder legislativo, dentro da sua competência constitucional, escolher e descrever “as hipóteses de incidência” do imposto, também como um princípio fundamental da liberdade, cabe ao contribuinte a faculdade de realizar ou não o fato ou situação. Porém se este realiza a situação, incide compulsoriamente na obrigação legal.

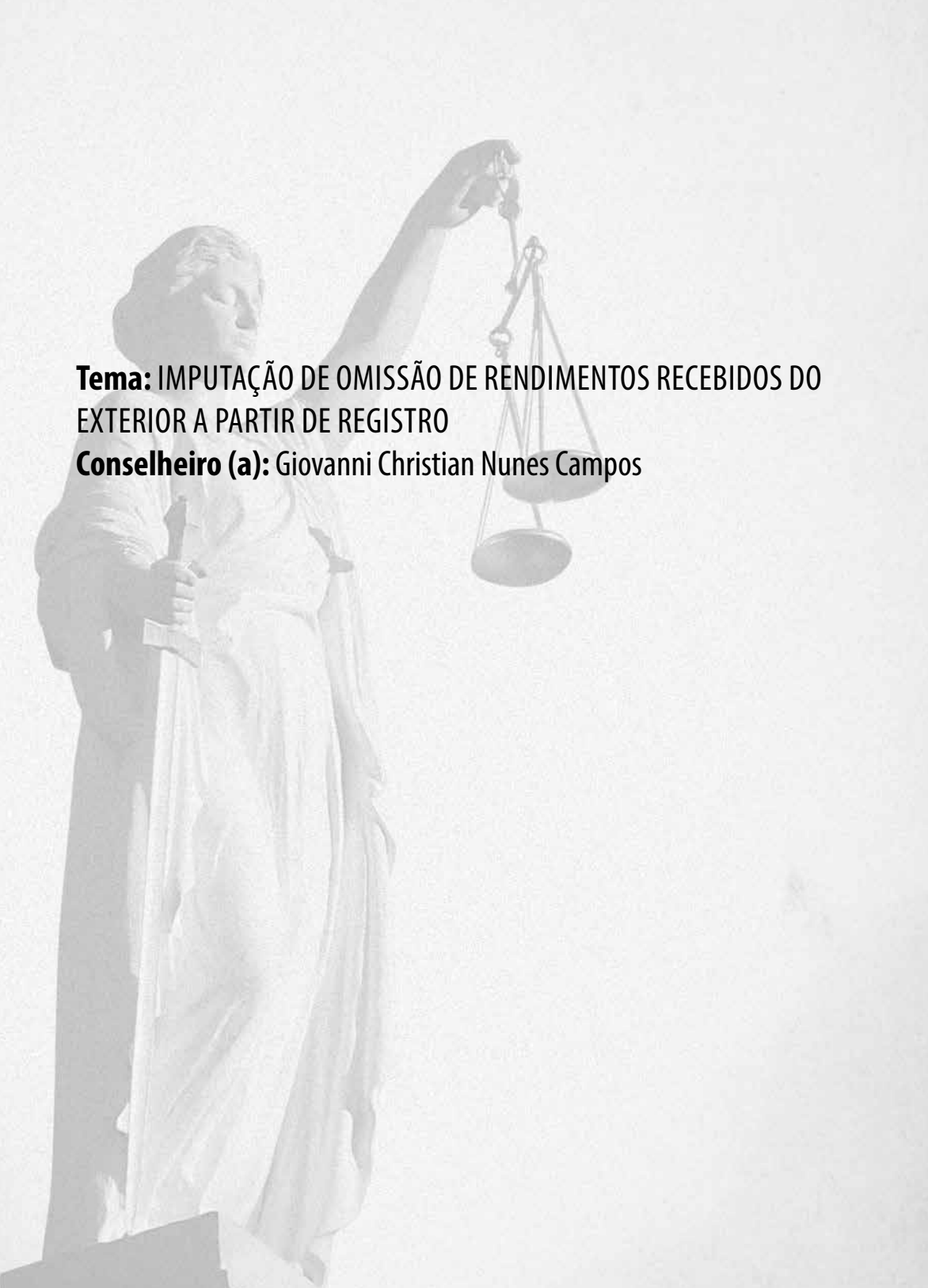
Para o nascimento da obrigação tributária não basta só a descrição pela lei da “hipótese de incidência”, mas é preciso que alguém pratique ou realize em concreto o fato ou situação que se encaixe perfeitamente na forma ou hipótese de incidência que previamente a lei modelou ou instituiu. Somente depois que alguém realize o fato ou situação enquadrada na hipótese é que pode nascer à obrigação. O fato para ser gerador jurídico-tributário precisa ser um casamento ou adequação entre a hipótese de incidência descrita na lei, com a situação realizada concretamente pela pessoa e só então produz o efeito jurídico ou consequência.

Assim, cumprida a condição pelo contribuinte antes mesmo da norma ser revogada, ainda que a alienação tenha ocorrido na vigência da lei revogadora, necessário se faz a manutenção da norma de isenção.

Diante do conteúdo dos autos, pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário para reconhecer como isento do imposto de renda o ganho de capital apurado na transferência da participação societária questionada no presente processo.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann



Tema: IMPUTAÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DO EXTERIOR A PARTIR DE REGISTRO

Conselheiro (a): Giovanni Christian Nunes Campos



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

Processo n° 10830.006085/2005-33
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2102-001.252 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de abril de 2011
Matéria IRPF - OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE FONTE NO EXTERIOR
Recorrente MARIA JOSEFINA DA COSTA PITA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2001, 2002, 2003

Ementa: OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDA DE FONTES DO EXTERIOR. TRANSAÇÕES FINANCEIRAS OCORRIDAS NO EXTERIOR. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO INILUDÍVEL DE QUE O CONTRIBUINTE FEZ AS TRANSAÇÕES E QUE DELAS SE BENEFICIOU. IMPOSSIBILIDADE DE CONSIDERAR AS TRANSAÇÕES, EM SI MESMAS, COMO RENDIMENTOS OMITIDOS. Para imputar ao contribuinte fiscalizado uma omissão de rendimentos recebidos de fontes do exterior, oriunda de transferências financeiras, mister desnudar o fato gerador da obrigação, demonstrando a origem, a causa e quem fez o pagamento. Uma transação financeira, em si mesma, da qual sequer se sabe de forma iniludível como o sujeito passivo nela figurou, não pode ser considerada como omissão de rendimentos.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso

Assinado digitalmente

GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS - Relator e Presidente.

EDITADO EM: 03/05/2011

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Núbia Matos Moura, Eivanice Canário da Silva, Rubens Maurício Carvalho, Carlos André Rodrigues Pereira Lima, Acácia Sayuri Wakasugi e Giovanni Christian Nunes Campos.

Relatório

Em face da contribuinte MARIA JOSEFINA DA COSTA PITA, CPF/MF nº 006.761.568-60, já qualificada neste processo, foi lavrado, em 02/12/2005, auto de infração (fls. 14 a 19), com ciência pessoal em 12/12/2005 (fl. 14), a partir de ação fiscal iniciada em 05/09/2005 (fl. 21). Abaixo, discrimina-se o crédito tributário constituído pelo auto de infração, que sofre a incidência de juros de mora a partir do mês seguinte ao do vencimento do crédito:

IMPOSTO	R\$ 129.634,00
MULTA DE OFÍCIO	R\$ 97.225,49

À contribuinte foi imputada uma omissão de rendimentos recebidos de fontes do exterior, com multa de ofício de 75% sobre o imposto lançado, nos anos-calendário 2001, 2002 e 2003. Abaixo, a descrição (excertos) da infração feita pela autoridade autuante (fls. 03 a 07), *verbis*:

2. Breve histórico das investigações:

2.1. Em 04 de agosto de 2003, o Departamento de Polícia Federal solicitou ao Juízo da 2ª Vara Criminal Federal de Curitiba, por meio do Ofício nº 120/03-PF/FT/SR/DPF/PR, a quebra do sigilo bancário no exterior da empresa "Beacon Hill Service Corporation", sediada em Nova Iorque, Estados Unidos da América, que atuava como preposto bancário-financeiro de pessoas físicas e jurídicas representadas por cidadãos brasileiros, dentre outros, em agência do JP Morgan Chase Bank;

2.2. Em 14/08/2003, o mesmo Juízo, através de decisão do processo nº 21)03.700030333-4 (Inquérito 207/98), encarregou a autoridade policial presidente do inquérito de obter a documentação pertinente, de modo que, em 27/08/2003, a autoridade policial oficiou à Promotoria do Distrito de Nova Iorque (District Attorney's of the County of Nex,v York) sobre o afastamento do sigilo bancário e pedido de investigação criminal nos EUA. Em 09/09/2003, a Promotoria apresentou as mídias eletrônicas e documentos contendo dados financeiros relativos à empresa Beacon Hill, após decisão judicial (Order to Disclose), de 29/08/2003;

2.3. Estas informações e documentos foram trazidos para o País pela autoridade policial e, em 20/04/2004, conforme decisão da 2ª Vara Criminal Federal de Curitiba/PR, houve a transferência dos dados à Receita Federal, iniciando-se a análise dos mesmos por Equipe Especial de Fiscalização.

DOS PROCEDIMENTOS FISCAIS

3. Da análise das informações repassadas pela Justiça Federal constatou-se que, nos anos de 2000, 2001 e 2002, a fiscalizada efetuou operações financeiras no exterior, atuando como ordenante divisas através de conta/subconta no Banco Chase de Nova York mantida/administrada por Beacon Hill Service Corporation - Conta RIGLER nº 530765047. As operações mencionadas totalizam US\$ 202.876, nas datas e valores a seguir discriminados:

(...)

4. Em 05/09/2005, a fiscalizada tomou ciência do Mandado de Procedimento Fiscal e Termo de Início de Fiscalização no qual foi intimada a comprovar, mediante documentação hábil, idônea e coincidente em datas e valores, a origem dos recursos que possibilitaram a realização das operações financeiras acima relacionadas e, ainda, esclarecer e comprovar, mediante documentação hábil e idônea, os motivos que levaram às referidas operações realizadas no exterior. Os valores em dólares foram convertidos para Reais pelo dólar médio mensal, conforme planilha abaixo:

(...)

5. Após comparecer à Delegacia da Receita Federal em Campinas em 14/09/2005, e em documentação apresentada em 19/09/2005, a fiscalizada informou que desconhece a existência dos referidos depósitos e que em momento algum efetuou depósitos no exterior. Afirma não saber porque seu nome e demais dados se encontram envolvidos em transações dessa natureza. Informa ainda nunca ter estado nos EUA, anexando cópia do passaporte para provar tal fato, e que seus documentos foram perdidos e seu carro roubado com os mesmos, conforme Boletim de Ocorrência cuja cópia foi anexada. Solicita também o exame dos documentos que embasaram a abertura da presente Ação Fiscal.

6. Foram elaboradas Planilhas denominadas "Demonstrativo da Variação Patrimonial— Fluxo de Caixa Mensal", anos-calendário 2000, 2001 e 2002, onde os valores transacionados no exterior foram convertidos para a moeda nacional e alocados nos meses correspondentes. A fiscalizada tomou ciência da referida Planilha através de Termo de Intimação 02/2005, em 28/09/2005, o qual requer a manifestação, confirmando ou não as informações constantes dos Demonstrativos, apresentando os documentos comprobatórios relacionados aos fatos, coincidentes em datas e valores. Tal procedimento foi adotado porque, além de negar conhecimento dos fatos em tela, nas DIRPF dos Exercícios 2001, 2002 e 2003 da fiscalizada não constam quaisquer informações sobre bens, direitos ou obrigações no exterior. Em anexo à intimação, foram encaminhados os documentos que embasaram a presente Ação Fiscal, tais como despacho judicial e Extrato das Operações da Representação Fiscal nº 1147/05.

7. Em atendimento à Intimação supra, em 03/10/2005, a fiscalizada reafirmou as informações constantes da resposta apresentada em 19/09/2005, acrescentando que Josefina Pita, nome constante do Extrato das Operações da Representação Fiscal nº 1147/05, é o nome usado em seus endereços eletrônicos.

DA AUTUAÇÃO

8. As informações e os documentos disponibilizados para a Secretaria da Receita Federal foram obtidos através da quebra do sigilo bancário determinada pela Justiça Norte Americana, conforme relatado acima no item Informações Preliminares. O material remetido para as autoridades judiciárias brasileiras foi encaminhado ao Departamento da Polícia Federal e posteriormente compartilhado com a Secretaria da Receita Federal que nomeou Equipe Especial de Fiscalização para a análise fiscal do material recebido.

9. Da análise dos documentos e das informações prestadas pela fiscalizada, conclui-se que não foram comprovadas as origens dos recursos que possibilitaram as referidas transações financeiras, quer seja pelo envio dos numerários do Brasil ao exterior, ou de recursos no próprio exterior.

10. Para que a fiscalizada ordenasse transações financeiras no exterior, era necessário que tivesse disponibilidade de recursos financeiros fora do Brasil. A disponibilidade de recursos, independentemente de sua denominação, origem e do local onde se encontre, caracteriza rendimentos passíveis de tributação, nos termos do art. 43 caput e § 1º e art. 45 do CTN, a seguir reproduzidos:

(...)

11. Nas Declarações de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física relativas aos exercícios 2001, 2002 e 2003, no campo Bens e Direitos, não constam quaisquer informações relativas à conta corrente/crédito monetário no exterior. Para o presente trabalho, será considerado que as disponibilidades econômicas ocorreram nos respectivos anos das operações realizadas no exterior. Os valores totais das operações, após a conversão para moeda nacional do Brasil, foram considerados como rendimentos disponibilizados nos respectivos anos e não informados nas Declarações de Ajuste Anual.

12. Os documentos, em conjunto com as Declarações de Ajuste Anual dos exercícios 2001, 2002 e 2003, anos-calendário 2000, 2001 e 2002, não comprovam a origem da disponibilidade de recursos nas datas em que ocorreram as transações financeiras. Também não se tem nenhuma comprovação de transferência dos valores do Brasil para o exterior. Não há provas de que os valores transacionados no exterior tiveram sua origem no Brasil, tendo em vista a ausência de documentos/comprovantes da remessa de tais recursos que estabeleçam vínculo de datas e valores coincidentes com as informações bancárias disponibilizadas para a Receita Federal.

13. Por todo o exposto e pela análise das informações e documentação acima citadas, conclui-se que a fiscalizada tinha disponibilidade de renda no exterior, nas datas e valores relacionados no item 3, omitiu as informações dos recursos à Secretaria da Receita Federal e não comprovou, com documentação hábil e idônea, a origem desses recursos.

Compulsando os autos, apreende-se:

- a autoridade fiscal considerou as movimentações financeiras no exterior como rendimentos omitidos, submetendo-os à colação no ajuste anual (fls. 7, 8 e 9);
- foi juntado cópia do passaporte da fiscalizada, na qual consta entrada e saída em Portugal (fls. 24 a 32);
- boletim de ocorrência de roubo de veículos (fl. 33);
- a autoridade fiscal confeccionou fluxo de caixa mensal (fls. 34 a 38), confrontando as origens em face das aplicações, nestas últimas sendo consideradas as movimentações financeiras no exterior. Intimou o contribuinte a comprovar documentalmente fontes de recursos que pudessem alterar a variação patrimonial a descoberto apurada (fl. 35).

Inconformada com a atuação, a contribuinte apresentou impugnação ao lançamento, dirigida à Delegacia da Receita Federal de Julgamento, com a seguinte motivação, extraída do relatório da decisão aqui recorrida (fl. 114), *verbis*:

- *Desconhece os mencionados depósitos e a razão pela qual seu nome encontra-se envolvido em transações dessa natureza;*
- *Teve seu carro furtado e terceiros poderiam ter usado seus dados para burlar o Fisco;*
- *Coloca a disposição seus documentos, contas bancárias, sigilo telefônico e tudo mais que se fizer necessário a comprovar a improcedência das alegações;*
- *Não existe nenhum fundamento que legitima as imputações deduzidas, sendo que o ônus da prova cabe a quem alega. Pode-se concluir que houve erro na identificação do sujeito passivo por parte da Receita Federal.*

A 8ª Turma da DRJ/SP0II, por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 17-27.918, de 06 de outubro de 2008 (fls. 112 a 117).

A contribuinte foi intimada da decisão *a quo* em 19/11/2008 (fl. 120). Irresignada, interpôs recurso voluntário em 15/12/2008 (fl. 126).

No voluntário, a recorrente, negando peremptoriamente que tivesse feito qualquer movimentação no exterior, alega, em síntese, que:

- I. deve ser declarada sua ilegitimidade passiva para figurar no pólo passivo da autuação, pois a documentação constante dos autos faz menção a uma pessoa chamada Josefina Pita, não havendo identidade com o nome da recorrente (Maria Josefina da Costa Pita), bem como não há qualquer número de documento (CPF, Cédula de Identidade) que vincule a pessoa dos autos à fiscalizada;
- II. deve ser decretada a nulidade da decisão recorrida, que em nenhum momento debate o pedido de perícia constante na impugnação;
- III. a prova dos autos, digital, deve ser vista com cautela, sendo certo que não há qualquer documentos nos autos com a assinatura da contribuinte que ratifique as movimentações feitas no estrangeiro. A recorrente não é e nunca foi detentora de tamanha quantia pecuniária, sendo que colocou a disposição do fisco na impugnação a quebra de seu sigilo bancário, telefônico e demais atos necessário à averiguação do ocorrido. Ainda, pede para que o julgamento seja convertido em diligência, para que seja realizada prova pericial, especialmente no tocante à assinatura da contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, Relator

Declara-se a tempestividade do apelo, já que o contribuinte foi intimado da decisão recorrida em 19/11/2008 (fl. 120), quarta-feira, e interpôs o recurso voluntário em 15/12/2008 (fl. 126), dentro do trintídio legal, este que teve seu termo final em 19/12/2008, sexta-feira, como também atestado pela autoridade preparadora (fl. 171). Dessa forma, atendidos os demais requisitos legais, passa-se a apreciar o apelo, como discriminado no relatório.

O lançamento em discussão não pode prosperar por múltiplos motivos, como se discorre a seguir.

Primeiramente, há fundada dúvida sobre a correção da imputação das movimentações financeiras à contribuinte fiscalizada. Nos autos, a partir das informações das mídias eletrônicas, vê-se que uma pessoa chamada Josefina Pita figura nas movimentações como *Detail Payment* (detalhes de pagamento), que são “*observações relativas à transação realizada (pode incluir agência do banco creditado, remetente original, o beneficiário final e respectiva conta, etc)*” (fls. 77 e 78 c/c a fl. 86), tendo como beneficiário final a empresa Máquina Corp S/A. Ora, o nome completo da recorrente (MARIA JOSEFINA DA COSTA PITA) não é citado em tais mídias, não havendo qualquer indicação de documento de identificação público (cédula de identidade, CPF, passaporte) que vincule a fiscalizada, de forma iniludível, às transações financeiras. Ademais, figurando como *Detail Payment*, a referida pessoa poderia ser remetente original ou beneficiário final dos recursos, o que, por si só, cria dúvida sobre se as movimentações poderiam ser de fato rendimentos omitidos. Assim, se a contribuinte fosse remetente, não se poderia falar em omissão de rendimentos no tocante a tais remessas, pois elas teriam sido oriundas de rendimentos auferidos em um momento anterior, pois ninguém pode

transferir um valor de que tem a propriedade se não o auferiu anteriormente. De outra banda, se fosse beneficiária final das transferências financeiras, desde que se clarificasse a origem e causa das movimentações, demonstrando que eram rendimentos omitidos, possível, então, a sujeição passiva no caso em debate. Ocorre que a investigação não esclareceu a questão ora aventada, como se demonstrará a seguir.

Além da fragilidade da imputação das próprias transferências à contribuinte fiscalizada, o que por si só seria fundamento suficiente para fazer soçobrar o lançamento, há motivos outros a levar ao cancelamento da exação lançada.

Desde pelo menos 2007, o então Primeiro Conselho de Contribuintes, hoje CARF, vem apreciando a tributação de fatos geradores imputados a contribuintes, cuja documentação proveniente dos Estados Unidos foi assenhoreada pela Justiça Federal e Polícia Federal, no caso denominado Banestado/Bacon Hill, com posterior repasse à Receita Federal do Brasil.

A análise de múltiplos casos neste Conselho, inclusive sob relatoria deste conselheiro relator, demonstrou a necessidade de uma análise criteriosa desta documentação, pois em diversos casos se verificou, no final, que a imputação fiscal (e das remessas financeiras) aos contribuintes era indevida.

Um dos casos que este Conselheiro relator julgou foi o Recurso nº 150.911, quando se prolatou o Acórdão nº 106-16.978, Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, sessão de 26 de junho de 2008, unânime para reconhecer a ilegitimidade passiva do fiscalizado. No caso se apreciava remessas feitas para o exterior por determinado contribuinte, em contas administradas pela mesma BHSC – *Beacon Hill Service Corporation*, quando, ao final, comprovou-se que o doleiro havia imputado falsamente ao fiscalizado as remessas, encobrindo o real remetente, como se descobriu em inquérito levado a efeito pela Polícia Federal.

Outro exemplo que demonstrou a necessidade do cuidado que se deve ter com tal documentação ocorreu com o julgamento do recurso nº 158.453, Acórdão nº 2102-00366, nesta mesma Segunda Turma da Primeira Câmara da Segunda Seção do CARF, relator este Conselheiro, sessão de 29/10/2009, unânime para dar provimento ao recurso do contribuinte, lançamento que imputava uma remessa de mais de seis milhões de dólares ao então fiscalizado, quando parecia claro o despropósito dessa medida, como se vê no fundamento do voto, abaixo:

Inicialmente, este Conselheiro relator, concluída a leitura do relatório, defendeu uma nova conversão do feito em diligência, visando acostar a estes autos a conclusão do Inquérito Policial nº 109/2007-DPF/PNG/PR.

Entretanto, nas discussões que se seguiram na Turma, formou-se uma ampla maioria pelo provimento do recurso, em decorrência dos claros indícios de que o contribuinte não poderia ser o proprietário dos recursos expatriados, tudo aliado à ausência de comprovação de como o contribuinte teria se favorecido pelas remessas para exterior, por consumo ou acréscimo patrimonial, prova essa que deveria ter sido produzida pela autoridade atuante, o que não ocorreu no caso vertente. Assim, melhor ponderando, percebi que a posição da

douta maioria melhor se adequava ao caso em discussão, o que me levou a retificar meu voto, aderindo ao entendimento dominante, como exposto a seguir.

O presente lançamento foi o primeiro caso apreciado pela então Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes em face de contribuintes atuados no bojo da chamada operação Beacon Hill (caso Banestado), com a composição de Conselheiros estabelecida a partir do segundo semestre de 2007. Na assentada que converteu o primeiro julgamento em diligência, a Sexta Câmara entendeu por bem solicitar uma cópia assinada do Laudo da Polícia Federal, que fossem intimados os procuradores das contas off shore mantidas no exterior, nas quais transitaram os recursos, bem como fosse demandada a Justiça Federal, com o fito de trazer para estes autos cópia de eventual processo criminal em desfavor do recorrente, aqui com o intuito de aclarar quem seria o real proprietário dos recursos, já que era pouco plausível a responsabilidade do contribuinte pela movimentação alienígena, da ordem de mais de 6 milhões de dólares, quando se percebia o pequeno patrimônio do recorrente declarado ao fisco brasileiro, tudo aliado ao pequeno comércio no segmento de celulares e o diminuto crédito bancário do recorrente no Brasil.

A diligência não trouxe elementos para uma conclusão definitiva sobre a propriedade dos recursos expatriados, mas apareceram inúmeros indícios que demonstram a impropriedade de se imputar ao recorrente como aplicação de recursos no fluxo de caixa o montante de US\$ 6.010.477,00. Registram-se os indícios:

- *rendimentos de pouca monta nas declarações de ajuste anual, aliado a pequeno patrimônio declarado;*
- *participação societária na empresa Americana Comércio de Celulares Ltda-ME, pequena revenda da operadora CLARO, localizada exatamente no elemento de conexão (endereço) que permitiu vincular o contribuinte às transferências financeiras para o estrangeiro (informação trazida pela fiscalização – fl. 178 – e corroborada pela Polícia Federal – fls. 416 a 418);*
- *a ordem judicial de quebra do sigilo bancário do aqui fiscalizado (fls. 425 a 428) trouxe um registro no título “Gastos no exterior efetuados com Cartão de Crédito Internacional”, no total de US\$ 1.492,74, em nome do réu (fls. 433 e 434), informado pelo Banco Central, e extratos bancários da conta corrente do fiscalizado, mantida no Banco do Brasil, nos anos de 2001 a 2003 (fls. 468 a 539), com limite de crédito de R\$2.000,00, tudo a demonstrar um pequeno dispêndio em moeda estrangeira, bem como um diminuto limite de crédito em bancos brasileiros, quando se compara aos montantes dos valores pretensamente de propriedade do contribuinte;*

- *depoimento prestado pelo fiscalizado à Polícia Federal, em 07/02/2008, quando o depoente, sofrendo a imputação do tipo previsto no art. 22, § único, da Lei nº 7.492/86, negou que tivesse feitas remessas financeiras para o exterior e que nunca movimentou valores através da conta Gabanas Capital, mantida no MTB HUDSON BANK. Ainda, não conhecia as pessoas dos Srs. Sidney Catenaci, Sidney Catenaci Júnior e Alessandro Guarneri Catenaci. Por fim, recordou que seu tio Yassin Taha fora proprietário de uma casa de câmbio em Paranaguá, denominada Lamistur Cambio Turismo, tendo utilizado o endereço da loja da Rua Faria Sobrinho, nº 466, para receber correspondências que tinham a inscrição "BANK", sendo certo que o Sr. Yassin tem um bom padrão de vida (fls. 436 a 438);*
- *depoimento prestado pelo Sr. Yassin Taha a Polícia Federal, na qual o depoente asseverou que fora proprietário de uma casa de câmbio denominada Lamistur, porém nunca teria operado com contas CC5 e Dólar-cabo, conhecendo de vista os Srs. Catenacis. Ainda afirmou que utilizara o endereço da Rua Faria Sobrinho para receber correspondência, e que o seu sobrinho, aqui fiscalizado, não teria condições financeiras ou patrimoniais para fazer remessas de vulto para o exterior (fls. 462 e 463);*
- *petição de 19/09/2008, na qual o Exmo. Sr. Procurador da República João Vicente Beraldo Romão solicitou ao Juízo do feito a execução de novas diligências, em decorrência de documentação entregue no Ministério Público Federal, em 09/06/2008, pelo Sr. Sami Mohamad Zahra, e, entre outras considerações, asseverou que os documentos que solicitam transferência de valores são assinados por pessoas jurídicas, sendo elas a Technomig e a Libras Ltd., e as assinaturas apostas parecem ser de Yassin Taha;*
- *em novo interrogatório levado a efeito pelo Sr. Yassin Taha na Polícia Federal, acompanhado do advogado Victor Geraldo Jorge, o Sr. Yassin negou qualquer vinculação com a documentação entregue pelo Sr. Sami no MPF, sendo que reconheceu que as assinaturas nos documentos de movimentação financeira trazidas pelo Sr. Sami eram parecidas com a sua, porém afirmou que não partiram de seu punho (fls. 611 e 612). Aqui claramente transparece o objetivo do Sr. Taha em afastar sua responsabilidade pela movimentação, porém não houve imputação de tais condutas ao recorrente;*
- *solicitação de exame pericial nos documentos de fls. 215 a 218 dos autos judiciais (Mandado de Procedimento Fiscal, com original juntado a estes autos administrativos – fl. 3), já que pretensamente constaria uma anotação feita pelo Sr. Yassin, assumindo a autoria*

das movimentações financeiras em debate, pela autoridade policial (vide as fls. 561 a 564 e 630 deste feito administrativo), datado de 06/04/2009.

O conjunto de indícios acima parece indicar claramente que o recorrente, Sr. Sami Mohamad Zahra, não seria o real responsável pelas transferências financeiras no montante de US\$ 6.010.477,00 para a instituição financeira estrangeira MTB Hudson Bank, e ainda transparece menos plausível que o Sr. Sami Zahra fosse o real proprietário dos valores expatriados. Ao revés, parece claro que o responsável pelas transferências financeiras seria o tio do recorrente, o Sr. Yassin Taha.

Por tudo, a partir da negativa da contribuinte fiscalizada de que não efetuou as remessas para o exterior, da ausência de registro de viagens para os Estados Unidos em seu passaporte e de qualquer documento que a vinculasse de forma iniludível à movimentação financeira, parece claro o despropósito de associá-la as movimentações financeiras de fls. 77 e 78, unicamente a partir da identidade parcial de seu nome nos registros eletrônicos já citados.

Porém, para demonstrar a impropriedade da tributação no presente caso, há mais pontos a serem aventados.

Para se imputar ao contribuinte uma omissão de rendimentos, com apuração do imposto correspondente, mister demonstrar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, 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, na forma do art. 142 do CTN. Ora, não se concebe como se pode imputar uma omissão de rendimentos recebidos do exterior, quando não se sabe quem foi a fonte pagadora, qual a origem ou a causa dos rendimentos, como ocorreu no caso vertente.

Observe-se que uma transferência bancária sem identificação de causa ou origem em prol do fiscalizado, no Brasil ou no exterior, em si mesma, não pode ser subsumir ao conceito de renda. Eventualmente, caso a transferência seja para crédito em conta corrente do contribuinte, a fiscalização poderia se valer da presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/96, que informa que créditos bancários de origem não comprovada são presumidos como rendimentos omitidos, isso desde que constassem nos autos os extratos bancários e demais informações dos depositantes (como ficha de cadastro de depositantes), de forma que restasse iniludível a manutenção de conta bancária alienígena.

Porém da presunção acima não se valeu a fiscalização. A autoridade fiscal imputou uma omissão de rendimentos pretensamente percebidos no exterior, sem indicar a fonte pagadora, a origem ou causa da operação, ou seja, não demonstrou qual matéria tributável que estava sob a incidência do imposto de renda. Na verdade, asseverou que a contribuinte seria ordenante das remessas, e daí presumiu a omissão de rendimentos, como se vê no trecho abaixo do relatório fiscal (fl. 3), *verbis*:

3. Da análise das informações repassadas pela Justiça Federal constatou-se que, nos anos de 2000, 2001 e 2002, a fiscalizada efetuou operações financeiras no exterior, atuando como ordenante divisas através de conta/subconta no Banco Chase de Nova York mantida/administrada por Beacon Hill Service Corporation - Conta RIGLER nº 530765047. As operações mencionadas totalizam US\$ 202.876, nas datas e valores a seguir discriminados:

Claramente, se o contribuinte era ordenante das remessas, estas não poderiam ser os rendimentos omitidos, pois, como já asseverado antes, eventual auferimento de rendimentos pretéritos, estes passíveis de tributação, é que poderiam gerar as remessas (que a fiscalizada teria, pretensamente, figurado como ordenante).

Nestes autos, repise-se, em nenhum momento se desnudou a natureza das transferências financeiras, quando tinham sido auferidas, de que se tratavam, não se demonstrando a matéria tributável.

E, por fim, há um quarto óbice a impedir que o presente lançamento prospere. Trata-se da forma de tributação escolhida pela autoridade fiscal. Explica-se.

Suponha, por hipótese, que a autoridade fiscal tivesse demonstrado que a contribuinte tivesse efetuado as remessas para o exterior, beneficiando-se delas, direta (por consumo, gastos ou acréscimos patrimonial) ou indireta (em prol de terceiros). A partir desse cenário, poderia confeccionar fluxos de caixas mensais, confrontando os rendimentos auferidos em face dos dispêndios (remessas feitas ao exterior e outros), apurando o acréscimo patrimonial a descoberto, ou seja, indicaria em quais meses a contribuinte não teria rendimentos declarados para fazer frente aos dispêndios, daí surgindo omissões de rendimentos (“estouro de caixa”).

A metodologia acima foi utilizada pela autoridade fiscal (entretanto, registre-se, sem a comprovação de como a contribuinte teria se beneficiado das transações), que confeccionou os fluxos de caixa, registrou como dispêndios as remessas financeiras, confrontou os rendimentos declarados em face das aplicações (dispêndios) de recursos e, ao final, intimou o contribuinte a justificar a variação patrimonial a descoberto (fls. 34 a 38).

Porém, de forma inexplicável, desconsiderou a metodologia acima, passou a considerar as transações financeiras, em si mesmas, como rendimentos omitidos recebidos no exterior, quando, no fluxo de caixa, as transações tinham figurado como dispêndios (despesas). Ora, mais uma vez, se uma transação financeira é despesa, dispêndio, não pode ser, ao mesmo tempo, rendimento, pois este somente pode ter sido auferido em momento anterior, e para se chegar a eventual rendimento omitido a partir da despesa, mister considerar os rendimentos já declarados pelo contribuinte, como se faz em um fluxo de caixa que apura acréscimo patrimonial a descoberto. Apenas o confronto dos rendimentos declarados em face dos dispêndios pode gerar omissões de rendimento, passível de tributação na forma do art. 3º, § 1º (última parte), da Lei nº 7.713/88.

A confusão acima, tratando as remessas financeiras ao mesmo tempo como dispêndios e como rendimentos nestes autos, indica o terreno movediço pisado pela autoridade fiscal.

Ademais, mesmo considerando que a contribuinte tivesse efetuado as transações financeiras, caso não se comprovasse como ela tinha se beneficiado com elas, a partir de consumo, acréscimo patrimonial ou benefício de terceiro, como ocorreu nestes autos, tais transações não poderiam funcionar como dispêndio no fluxo de caixa que apurasse eventual acréscimo patrimonial a descoberto. Tal entendimento encontra-se hoje cristalizado na Súmula CARF nº 67: *Em apuração de acréscimo patrimonial a descoberto a partir de fluxo de caixa que confronta origens e aplicações de recursos, os saques ou transferências bancárias, quando não comprovada a destinação, efetividade da despesa, aplicação ou consumo, não podem lastrear lançamento fiscal.*

Em um caso como o presente, caso se tratasse de remessas financeiras efetivamente feitas pelo contribuinte, com comprovação do benefício auferido por ele, poder-se-ia confeccionar fluxos de caixa, apurando eventual acréscimo patrimonial a descoberto. De outra banda, caso o contribuinte fosse o beneficiário final das transações, trazendo-se os extratos bancários da conta estrangeira, com efetiva comprovação de que o contribuinte era correntista de tal conta, poder-se-ia utilizar a presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/96 (omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada)¹. Porém nada disso ocorreu nestes autos.

Com todas as considerações acima, voto no sentido de DAR provimento ao recurso.

Assinado digitalmente

Giovanni Christian Nunes Campos

¹ E não se diga que seria impossível conseguir a documentação de eventual conta mantida no estrangeiro, pois como se viu no Acórdão nº 2102-00.432, relator este Conselheiro, sessão de 03 de dezembro de 2009, unânime apenas para desqualificar a multa de ofício, e Acórdão nº 2102-00410, relator este Conselheiro, sessão de 02 de dezembro de 2009, ambos desta Segunda Turma da Primeira Câmara da Segunda Seção do CARF, a partir da mesma operação judicial destes autos, vieram aos processos administrativos fiscais respectivos a documentação das contas bancárias.



Tema: POSSIBILIDADE DO VÍNCULO DE DEPENDENTES PARA SOGROS
Conselheiro (a): Giovanni Christian Nunes Campos

CC01/006
Fls. 290

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº 10120.006346/2006-11
Recurso nº 164.910 Voluntário
Matéria IRPF - Ex(s): 2001 a 2004
Acórdão nº 106-17.231
Sessão de 4 de fevereiro de 2009
Recorrente CHARLES LUIZ MAMEDE SILVA
Recorrida 3ª TURMA/DRJ em BRASÍLIA - DF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

PERÍCIA OU DILIGÊNCIA - NÃO COMPROVAÇÃO DA IMPRESCINDIBILIDADE - REJEIÇÃO - A prova pericial surge como meio para suprir a carência de conhecimentos técnicos do julgador para solução do litígio. Afinal, não é admissível que o julgador seja detentor de conhecimentos universais para examinar cientificamente todos os fenômenos possíveis de figurar na seara tributária. Por seu turno, a diligência objetiva trazer luzes sobre algum ponto obscuro apreendido nos autos. Não comprovada a necessidade da diligência ou perícia para subsidiar a solução da controvérsia, deve-se rejeitar a pretensão do recorrente.

IRPF - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - PRESENÇA DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - PRAZO DECADENCIAL REGIDO PELO ART. 173, I, 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, o quinquênio do prazo decadencial tem seu início na data do fato gerador, exceto se comprovada a ocorrência do evidente intuito de fraude, quando tem aplicação o art. 173, I, do CTN.

MULTA QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - DESPESAS FICTÍCIAS - MAJORAÇÃO DE DESPESAS EXISTENTES - CONLUÍO COM O CONTADOR - PROCEDÊNCIA - É justificável a exigência da multa qualificada prevista no artigo art. 44, I e § 1º, da Lei n 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com uma das condutas tipificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Comprovado que o contribuinte, reiteradamente, criou despesas fictícias ou majorou despesas existentes, tudo aliado ao conluio

com o contador responsável pelo preenchimento da declaração, é de se manter a qualificação da multa de ofício.

DEPENDENTES - SOGROS - POSSIBILIDADE - Os sogros, desde que não auferam rendimentos, tributáveis ou não, superiores ao limite de isenção mensal podem figurar como dependentes na declaração de imposto de renda do genro, desde que o cônjuge ou companheiro deste esteja igualmente incluído na referida declaração.

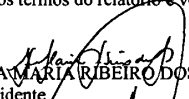
MATÉRIA ESTRANHA AO AUTO DE INFRAÇÃO - IMPOSSIBILIDADE DE DISCUSSÃO NA VIA ADMINISTRATIVA - O registro de despesas dedutíveis na declaração de ajuste anual é uma faculdade outorgada pela lei ao contribuinte, que pode ser, ou não, exercida pelo sujeito passivo. Ausente o exercício da faculdade prevista em lei, inviável o deferimento de dedução fiscal que sequer foi objeto de glosa por parte da fiscalização.

PENSÃO ALIMENTÍCIA - IRRELEVÂNCIA DO TIPO DE DESPESA ALBERGADA PELA PENSÃO - DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA - POSSIBILIDADE - As importâncias pagas a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão ou acordo judicial, poderão ser deduzidas da base de cálculo sujeita à incidência mensal do imposto de renda, independentemente do título de despesa albergado pela pensão.

Recurso voluntário provido parcialmente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CHARLES LUIZ MAMEDE SILVA.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para restabelecer as deduções a título de dependentes nos montantes de R\$ 1.080,00, R\$ 1.272,00 e R\$ 1.272,00, nos anos-calendário 2001, 2002 e 2003, respectivamente, e a título de pensão alimentícia nos montantes de R\$ 159,00 e R\$ 548,00, nos anos-calendário 2001 e 2002, respectivamente, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


ANAMARIA RIBEIRO DOS REIS
Presidente


GIOVANNI CHRISMAN NUNES CAMPOS
Relator

Processo nº 10120.006346/2006-11
Acórdão n.º 106-17.231

CCD1/CO6
Fls. 292

FORMALIZADO EM: 11 MAR 2009

Participaram, do julgamento, os Conselheiros: Ana Neyle Olímpio Holanda, Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti, Giovanni Christian Nunes Campos, Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Carlos Nogueira Nicácio (suplente convocado), Paulo Sérgio Viana Mallmann, Gonçalo Bonet Allage (Vice-Presidente da Câmara) e Ana Maria Ribeiro dos Reis (Presidente da Câmara).

Relatório

Em face do contribuinte Charles Luiz Mamede Silva, CPF/MF nº 290.418.991-20, já qualificado neste processo, foi lavrado, em 19/09/2006, auto de infração (fls. 115 a 131), com ciência postal em 27/09/2006 (fls. 137).

Abaixo, discrimina-se o crédito tributário constituído pelo auto de infração antes informado, que sofre a incidência de juros de mora a partir do mês seguinte ao do vencimento da obrigação:

IMPOSTO	R\$ 40.294,02
MULTA DE OFÍCIO	R\$ 52.072,86

Ao contribuinte foram imputadas as seguintes infrações:

1. omissão de rendimentos recebidos a título de resgate de contribuições de previdência privada e fapi, no montante de R\$ 2.000,00, no ano-calendário 2003, conduta essa apenada com multa de 75%;
2. dedução indevida de despesas de previdência oficial, com montantes glosados de R\$ 1.843,25, R\$ 157,30, R\$ 3.502,10, nos anos-calendário 2000, 2002 e 2003, condutas essas apenadas com multa de ofício de 75% nos dois primeiros anos-calendário e 150% no último dos anos-calendário;
3. dedução indevida com dependentes, nos anos-calendário 2000 a 2003, conduta essa apenada com multa de ofício de 75%. Apesar de o fiscalizado apresentar declaração de ajuste anual em conjunto com sua companheira, em decorrência desta não ter rendimentos próprios, a fiscalização excluiu do rol dos dependentes a sogra do fiscalizado, nos 04 (quatro) anos-calendário aqui citados. Ademais, foram excluídos do rol de dependentes, nos anos-calendário 2001 a 2003, os dois filhos do recorrente, já que estes estavam sob guarda da genitora, após a separação judicial do casal, ocorrida no ano-calendário 2000;
4. dedução indevida de despesas médicas, com montantes glosados de R\$ 25.750,00, R\$ 5.447,76, R\$ 6.653,30 e R\$ 6.058,83, nos anos-calendário 2000 a 2003, condutas essas apenadas com multa de ofício de 150%;
5. dedução indevida de pensão judicial, nos anos-calendário 2000 a 2002, conduta essa apenada com multa de ofício de 75%, com montantes glosados de R\$ 8.934,00, R\$ 6.750,00 e R\$ 9.450,00, respectivamente;

Processo nº 10120.006346/2006-11
Acórdão n.º 106-17.231

CC01/006
Fls. 293

6. dedução indevida de despesa com instrução, nos anos-calendário 2000 a 2003, conduta essa apenas com multa de 150%, com montantes glosados de R\$ 10.200,00, R\$ 10.200,00, R\$ 11.988,00 e R\$ 9.990,00, respectivamente. A fiscalização glosou todas as despesas a esse título;
7. dedução indevida de previdência privada/fapi, nos anos-calendário 2000 a 2003, conduta essa apenas com multa de ofício de 150%, com montantes glosados de R\$ 8.179,68, R\$ 4.486,80, R\$ 5.312,40 e R\$ 5.638,59, respectivamente.

Abaixo, os motivos que levaram a autoridade autuante a qualificar a multa de ofício referente às infrações de nº 2 (parcialmente), 4, 6 e 7, acima (fls. 112 a 114):

- reiteradamente, o contribuinte informou despesas fictícias ou majorou despesas existentes em suas declarações de ajuste anual, com o fito de não pagar o imposto devido ou aumentar os valores das restituições;
- a Justiça Federal expediu um mandado de busca e apreensão no escritório do profissional contábil contratado pelo contribuinte para confeccionar suas declarações de ajuste anual, dentro da chamada Operação “Leão Ferido”. Foram apreendidas relações de empresas que poderiam dar suporte a dedução de despesas de instrução, médica e de previdência privada, havendo identidade entre algumas empresas e aquelas relacionadas pelo contribuinte, bem como recibos de honorários profissionais sem preenchimento do serviço, com apenas a assinatura dos pretensos profissionais, o que evidencia que o escritório de contabilidade perpetrava atos fraudulentos nas declarações de ajuste anual de pessoas físicas (fls. 112 a 114).

Ainda, aos autos foi juntada uma cópia de carta circular do escritório contábil acima citado, cobrando um percentual de 5% do valor da restituição dos contribuintes contratantes de seus serviços (fls. 87).

Inconformado com o lançamento, o contribuinte apresentou impugnação ao lançamento, dirigida à Delegacia da Receita Federal de Julgamento.

A 3ª Turma de Julgamento da DRJ-Brasília (DF), por unanimidade de votos, acatou parcialmente a preliminar argüida, para considerar que se operou a decadência com relação aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2000, cujo imposto foi acrescido de multa de ofício de 75%, e, no mérito, considerou procedente em parte o lançamento, para restabelecer os valores de R\$ 3.219,00 e R\$ 5.820,00 a título de pensão judicial, nos exercícios de 2002 e 2003, respectivamente, em decisão de fls. 228 a 246. A decisão foi consubstanciada no Acórdão nº 03-21.519, de 12 de julho de 2007, que foi assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2001, 2002, 2003, 2004

DECADÊNCIA. IRPF. OCORRÊNCIA DE DOLO FRAUDE OU SIMULAÇÃO.



4

Processo n° 10120.006346/2006-11
Acórdão n.º 106-17.231

CC01/C06
Fls. 294

Aplica-se aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, nos casos de dolo, fraude ou simulação, a regra decadencial prevista no inciso I, do artigo 173 do CTN.

DEDUÇÕES INDEVIDAS / CONTRIBUIÇÕES À PREVIDÊNCIA OFICIAL / DEPENDENTE / DESPESAS MÉDICAS / PENSÃO JUDICIAL / DESPESAS COM INSTRUÇÃO / CONTRIBUIÇÕES À PREVIDÊNCIA PRIVADA.

A apuração pelo Fisco de deduções indevidas de despesas, pleiteadas em declarações de rendimentos retificadoras, de forma reiterada, em vários exercícios, com o objetivo de receber restituições indevidas, caracteriza o ilícito tributário, e justifica o lançamento de ofício sobre os valores subtraídos da base de cálculo do imposto.

DEDUÇÕES: PENSÃO JUDICIAL Restabelecem-se os valores comprovados em conformidade com a legislação de regência.

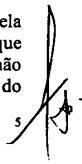
MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no art. 44, II, da Lei n° 9.430/1996, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadrava-se, em tese, dentre as hipóteses tipificadas nos artigos 71, 72 e 73, da Lei n° 4.502, de 1964.

O contribuinte foi intimado da decisão *a quo* em 07/12/2007 (fls. 252). Irresignado, interpôs recurso voluntário em 07/01/2008 (fls. 254).

No voluntário, o recorrente alega, em síntese, que:

- I. a decisão recorrida rechaçou o pedido de diligência feito pelo impugnante, já que o julgador *a quo* entendeu que a matéria probatória acostada aos autos não ofertava qualquer dúvida a justificar uma diligência ou perícia. Entretanto, na hipótese de dúvida por parte dos Conselheiros julgadores no tocante à documentação juntada, reitera o pedido de diligência ou perícia outrora feito;
- II. diferentemente do acatado pela decisão recorrida, a qual somente reconheceu a decadência em desfavor das infrações apenadas com multa de 75% no ano-calendário 2000, deve-se reconhecer que a caducidade extinguiu todo o crédito tributário do ano-calendário 2000, já que não restou comprovada qualquer fraude perpetrada pelo contribuinte, a justificar a aplicação da multa de ofício de 150%. Esta, exasperada, não pode ser aplicada ao contribuinte, já que o agente que deu causa à conduta foi um contador, especificamente contratado pela confeccionar suas DIRPF, já que tal contabilista gozava de boa referência profissional na cidade de Itumbiara (GO), e, como é cediço, a pena não pode ultrapassar a pessoa do infrator. Ainda, não foi acostada aos autos qualquer prova material de documento falso ou inidôneo que beneficiasse o recorrente, tratando-se, na espécie, de mera declaração inexacta, cabendo, apenas, a aplicação da multa de ofício de 75% sobre o imposto lançado;
- III. informou sua companheira como dependente, conduta essa acatada pela autoridade autuante. Entretanto, a fiscalização efetuou a glosa de sua sogra que figurava, também, como dependente, ao argumento de que sua companheira não teria ofertado rendimentos à tributação na declaração de ajuste anual do

5



Processo nº 10120.006346/2006-11
Acórdão n.º 106-17.231

CC01/CD6
Fls. 295

recorrente. Ora, a lei somente excepciona da relação de dependência os ascendentes que tenham rendimentos, tributáveis ou não, superiores ao limite de isenção mensal;

- IV. devem ser restabelecidas as despesas decorrentes da pensão judicial, especificamente referente à compra de medicamentos e à parcela do 13º salário, já que tais obrigações constam do acordo homologado judicialmente. Ademais, deve ser acatada a despesa com a pensão judicial no ano-calendário 2003, no montante de R\$ 8.880,00.

Este recurso voluntário compôs o lote nº 01, sorteado para este relator na sessão pública da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes de 08/10/2008.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, Relator

Primeiramente, declara-se a tempestividade do apelo, já que o contribuinte foi considerado intimado da decisão recorrida em 07/12/2007 (fls. 252), sexta-feira, e interpôs o recurso voluntário em 07/01/2008 (fls. 254), segunda-feira, dentro do trintídio legal, este que teve seu termo final em 08/01/2008, terça-feira. Dessa forma, atendidos os demais requisitos legais, passa-se a apreciar os pedidos e as razões deduzidos no recurso, como discriminados no relatório.

O pedido de perícia ou de diligência não é um direito subjetivo absoluto do contribuinte (item I da defesa). A autoridade julgadora pode indeferi-las, quando julgá-las prescindíveis ou impraticáveis.

Aqui, interessante ressaltar que o conjunto probatório dos autos foi juntado na fase da autuação. Caso o contribuinte tivesse trazido novas provas na impugnação, a autoridade julgadora poderia ter convertido o julgamento em diligência. Na espécie, o impugnante apenas trouxe reduzido conjunto de recibos de despesas que pretendia deduzir da base de cálculo do imposto de renda lançado, repisando sua inconformidade contra algumas das glosas perpetradas pela fiscalização, passível, facilmente, de apreciação nas instâncias recursais, sendo desnecessário o deferimento da diligência para o mister.

Uma outra possibilidade para se deferir a diligência seria se a autoridade autuante necessitasse de esclarecimentos ou de informações adicionais à luz das provas já juntadas, o que, como já dito e será demonstrado mais à frente, é desnecessário, pois o conjunto probatório é reduzido e não traz qualquer dúvida para sua apreciação.

Assim, como abaixo se verá, o conjunto probatório não indica a necessidade de qualquer perícia ou diligência, podendo ser apreciado pelas instâncias julgadoras. Rejeita-se, neste ponto, o pedido da defesa do item I.

Agora, passa-se a apreciar a defesa do item II (decadência em relação aos fatos geradores do ano-calendário 2000, pois, no caso vertente, não se demonstrou qualquer fraude a

Processo nº 10120.006346/2006-11
Acórdão n.º 106-17.231

CC01/CO6
Fls. 296

justificar a aplicação da multa qualificada de 150%, o que teria o condão de levar o prazo decadencial para a regra do art. 173, I, do CTN, ao invés da regra do art. 150, § 4º, do CTN. Ademais, repise-se, não há, nos autos, qualquer hipótese abonadora para justificar o esasperamento da multa de ofício lançada).

Inicialmente, deve-se evidenciar que não se instaurou litígio nesta instância em face das condutas que foram apenadas com multa qualificada de 150%, ou seja, as deduções indevidas de despesas médicas, com instrução e com a previdência oficial e privada.

A sorte do pedido decadencial em relação aos fatos geradores do ano-calendário 2000 será resolvida com a apreciação do pedido de desqualificação da multa de ofício, sendo o primeiro uma decorrência do segundo, pois, desqualificada a multa de ofício, soçobraría integralmente o lançamento do ano-calendário 2000, já que, na espécie, incidiria o quinquênio decadencial contado na forma do art. 150, § 4º, do CTN, ao invés do art. 173, I, do CTN, este somente aplicado quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, consubstanciada, em regra, na aplicação da multa qualificada de ofício de 150%. Aqui, deve-se observar que a decisão de piso já afastou os fatos geradores do ano-calendário 2000 que foram apenados com multa de ofício de 75%, pois entendeu aplicável a regra decadencial do art. 150, § 4º, do CTN para tais fatos geradores.

Dessa forma, deve-se, de início, apreciar a controvérsia sobre a qualificação da multa de ofício em relação às glosas de despesas com a previdência social (AC 2003), médicas (AC 2000 a 2003), com instrução (AC 2000 a 2003) e com previdência privada (AC 2000 a 2003), pois a controvérsia sobre a decadência do ano-calendário 2000 será solucionada como decorrência lógica da decisão sobre a qualificação da multa de ofício, como já dito.

De plano, rechaça-se toda a defesa do recorrente que busca imputar a responsabilidade dos pretensos equívocos na confecção das declarações de ajuste anual ao contabilista que confeccionou as DIRPF do fiscalizado (fls. 72). O contribuinte é responsável pessoal pela apresentação de sua declaração de imposto de renda, tendo obrigação de confirmar a exatidão dos valores confessados ao fisco, não podendo transferir essa responsabilidade a terceiros. Ainda, na espécie, o contribuinte foi beneficiário direto dos pretensos equívocos praticados pelo contador, recebendo, ano após ano, restituições reputadas indevidas (fls. 100, 103, 106 e 104), e, de acordo com o art. 136 do CTN, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Quando das infrações aqui em comento, tinha vigência o art. 44 da Lei nº 9.430/96, em sua redação original. Nessa época, aplicava-se a multa qualificada nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Posteriormente, veio a lume a Lei nº 11.488/2007, alterando o art. 44 da Lei nº 9.430/96, exigindo, para a multa qualificada, as condutas dos arts. 71 (sonegação), 72 (fraude) e 73 (conluio) da Lei nº 4.502/64. A novel Lei, apenas, excluiu a dicção "evidente intuito de fraude". Assim, mister verificar se a conduta estampada nos autos pode se subsumir aos tipos abstratos da qualificação previstos no art. 44 da Lei nº 9.430/96, como definidos nos arts. 71, 72, 73 da Lei nº 4.502/1964.

Aqui, registram-se as condutas imputadas ao recorrente e entendidas pela autoridade autuante e julgadora de piso como suficientes para qualificação da multa de ofício:



- condutas reiteradas com o fito de majorar despesas dedutíveis ou criar despesas fictícias, a saber:
 - despesas com a previdência social – nos anos-calendário 2000, 2002 e 2003, o contribuinte pleiteou deduções a tal título nos valores de R\$ 3.694,56, R\$ 2.146,19 e R\$ 5.800,36, somente comprovando despesas nos montantes de R\$ R\$ 1.851,31, R\$ 2.146,19 e R\$ 2.298,26, respectivamente. Aqui, deve-se evidenciar que a autoridade autuante, apesar de asseverar que iria qualificar a multa em todos os exercícios acima, somente o fez em relação ao ano-calendário 2003 (fls. 117);
 - despesas médicas – nos anos-calendário 2000 a 2003, o contribuinte pleiteou deduções a tal título nos valores de R\$ 26.926,60, R\$ 6.395,80, R\$ 7.669,56 e R\$ 7.187,40 somente comprovando despesas nos montantes de R\$ 1.176,60, R\$ 948,04, R\$ 1.061,26 e R\$ 1.128,57, respectivamente;
 - despesas com instrução – nos anos-calendário 2000 a 2003, o contribuinte pleiteou deduções a tal título nos valores de R\$ 10.200,00, R\$ 10.200,00, R\$ 11.988,00 e R\$ 9.990,00, respectivamente, nada comprovando, o que implicou na glosa total destes valores;
 - despesas com previdência privada – nos anos-calendário 2000 a 2003, o contribuinte pleiteou deduções a tal título de R\$ 8.693,80, R\$ 6.223,84, R\$ 7.250,82 e R\$ 7.825,24, somente comprovando despesas nos montantes de R\$ 514,12, R\$ 1.737,04, R\$ 1.938,42 e R\$ 2.186,65, respectivamente.
- apresentação, ano após ano, de declarações de imposto de renda com despesas dedutíveis majoradas ou fictícias, com o fito de não pagar imposto ou aumentar as restituições (fls. 114);
- como resultado do mandado busca e apreensão no escritório do contabilista responsável pela confecção das declarações de imposto de renda do recorrente, houve apreensão de recibos médicos sem preenchimento, somente com a assinatura dos pretensos profissionais, e relação de empresas que dariam suporte à criação de despesas fictícias, sendo que grande parte das despesas fictícias declaradas pelo fiscalizado se refere a pagamentos supostamente feitos a pessoas jurídicas que figuram nessas relações, como a Sociedade Educacional Rio Paranaíba S/C Ltda, Colégio Diocesano de Itumbiara, Hospital Santa Maria de Itumbiara.

Além dos pontos acima, chamou a atenção deste Conselheiro a carta circular do contabilista que cobrava uma comissão de 5% (cinco por cento) dos declarantes sobre restituições pagas (fls. 87), aqui havendo uma sociedade com fins obscuros entre o contabilista e contribuintes, bem como a dedução da despesa com previdência privada próxima do limite de 12% (doze por cento) do total dos rendimentos computados na determinação da base de cálculo.

Processo nº 10120.006346/2006-11
Acórdão n.º 106-17.231

CO01/CO6
Fls. 298

do imposto devido na declaração de rendimentos, na forma do art. 11 da Lei nº 9.532/97, com glosa da maior parte dessa despesa dedutível, o que demonstra um claro intento doloso em se albergar nos limites da legislação, imaginando que, dessa forma, estaria livre de uma ação fiscalizatória por parte da Receita Federal.

Não remanesce qualquer dúvida que o contribuinte se associou ao contabilista para majorar indevidamente as restituições do imposto de renda, quer com a criação de despesas fictícias, quer pela majoração de despesas existentes, buscando, dolosamente, retardar o conhecimento por parte da autoridade da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, que é a definição legal de sonegação. O contribuinte chegou ao cúmulo de não deduzir despesas que poderiam ser deduzidas regularmente, como a pensão alimentícia do ano-calendário 2003, preferindo deduzir despesas fictícias ou majoradas. Para se ter uma idéia dos percentuais das deduções originalmente pleiteadas em face dos rendimentos tributáveis, aqueles atingiram 70,4%, 78,2%, 71,16% e 58,8%, nos anos-calendário 2000 a 2003, respectivamente, demonstrando a conduta dolosa com o fim de reduzir o imposto devido, majorando indevidamente as restituições.

Ainda, a conduta do contribuinte e do contador se insere na dicção do art. 73 da Lei nº 4.502/64, o conluio, que foi o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais, visando perpetrar as condutas tipificadas como sonegação (art. 71 da Lei nº 4.502/64). Observe-se que o contabilista, um prestador de serviço, tinha participação na restituição pleiteada pelos contribuintes, havendo um interesse de ambos na majoração das restituições indevidas. A fraude está demonstrada à saciedade nos autos, tudo com o fim evidente de reduzir o imposto devido, majorando as restituições.

Ressalte-se que matéria idêntica a destes autos já foi apreciada por esta Sexta Câmara, na ocasião mantendo a multa de ofício qualificada, quando julgou o recurso nº 165.766, de contribuinte beneficiado indevidamente pelas práticas do mesmo contabilista, prolatando o Acórdão nº 106-17.132, sessão de 10/10/2008, relator o Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, que restou assim ementado (excerto):

IRPF - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – PRESENÇA DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - PRAZO DECADENCIAL REGIDO PELO ART. 173, I, 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, o quinquênio do prazo decadencial tem seu início na data do fato gerador, exceto se comprovada a ocorrência do evidente intuito de fraude, quando tem aplicação o art. 173, I, do CTN.

MULTA QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE – DESPESAS FICTÍCIAS – MAJORAÇÃO DE DESPESAS EXISTENTES – CONLUIO COM O CONTADOR – PROCEDÊNCIA - É justificável a exigência da multa qualificada prevista no artigo art. 44, II, da Lei n 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Comprovado que o contribuinte, reiteradamente, criou despesas fictícias ou majorou despesas existentes, tudo aliado ao conluio com o contador responsável pelo preenchimento da declaração, é de se manter a qualificação da multa de ofício.

Processo nº 10120.006346/2006-11
Acórdão n.º 106-17.231

CC01/C06
Fls. 299

Ante o exposto, deve-se manter incólume a qualificação da multa de ofício no percentual de 150%, e, como consequência, declara-se a higidez dos fatos geradores remanescentes do ano-calendário 2000, já que, na espécie, incide a contagem do prazo decadencial na forma do art. 173, I, do CTN, como será demonstrado a seguir.

Sobre a questão da decadência, deve-se, primeiramente, definir a periodicidade do fato gerador do imposto de renda e a modalidade do lançamento para o caso em debate, definições necessárias para se firmar a regra decadencial que, ao final, prevalecerá.

No tocante ao fato gerador do imposto de renda, este é denominado complexo ou periódico, ou seja, realiza-se ao longo de um espaço de tempo, resultando da valoração de um conjunto de fatos econômicos. A aquisição de disponibilidade de renda resulta da composição de fatos econômicos que se produzem ao longo de um período de tempo. Assim, o fato gerador do imposto de renda da pessoa física relacionado aos rendimentos sujeitos ao ajuste anual considera-se ocorrido em 31/12 e resulta do somatório de fatos econômicos surgidos no curso do ano-calendário (01/01 a 31/12).

No caso vertente, em relação ao crédito tributário do ano-calendário 2000, o fato gerador do imposto de renda da pessoa física se aperfeiçoou em 31/12/2000. Aperfeiçoado o fato gerador, deve-se, agora, pesquisar qual a regra para o início da contagem do prazo decadencial.


A lei é que define a modalidade do lançamento ao que o tributo se amolda. O fato de não haver o pagamento não transmuda a natureza do lançamento. O lançamento por homologação, independentemente de haver ou não pagamento, amolda-se ao prazo decadencial do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional - CTN, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, quando incidirá a regra decadencial do art. 173, I, do CTN.

Na linha acima, entende-se pacificamente que, desde o Decreto-Lei nº 1.968/1982, o lançamento do imposto de renda da pessoa física passou a ser por homologação porque a lei atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento do imposto, sem prévio exame da autoridade administrativa.

O entendimento esposado por este relator, no tocante à decadência dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, com quinquênio contado na forma do art. 150, § 4º ou 173, I, ambos do CTN, atualmente é uníssono no âmbito do Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda e da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Como exemplo, citam-se os acórdãos nºs: 101-95.026, relatora a Conselheira Sandra Maria Faroni, sessão de 16/06/2005; 103-23.170, relator o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, sessão de 10/08/2007; 108-09.230, relator do voto vencedor o Conselheiro Orlando José Gonçalves Bueno, sessão de 28/02/2007; CSRF/04-00.213, relator o conselheiro Wilfrido Augusto Marques, sessão de 14/03/2006.

Corroborando todo o entendimento acima esposado, recentemente a Quarta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, competente para uniformizar a interpretação da legislação tributária do imposto de renda da pessoa física, prolatou o Acórdão nº CSRF/04-00.586, sessão de 19/06/2007, relatora a Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, que restou assim ementado:

DECADÊNCIA – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – TERMO INICIAL – PRAZO – No caso de lançamento por homologação, o



Processo nº 10120.006346/2006-11
Acórdão nº 106-17.231

CC01/CO6
Fls. 300

direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário extingue-se no prazo de cinco anos, contados da data de ocorrência do fato gerador que, em se tratando de Imposto de Renda Pessoa Física apurado no ajuste anual, considera-se ocorrido em 31 de dezembro do ano-calendário.

A glosa de despesas em declarações de ajuste anual imputada ao recorrente, referente ao ano-calendário 2000, cujo fato gerador aperfeiçoou-se em 31/12/2000, foi apenada com multa de ofício qualificada de 150%, porque a autoridade autuante entendeu presente uma conduta fraudulenta, o que teria o condão de transferir a contagem do prazo decadencial para a regra do art. 173, I, do CTN, ou seja, a decadência, para o ano-calendário 2000, teria seu termo inicial em 1º/01/2002. Assim, mantida multa de ofício qualificada, como de fato foi mantida nesta instância, a autoridade autuante poderia lavrar o lançamento até 31/12/2006.

Considerando que o contribuinte foi **cientificado** do auto de infração em 23/08/2006, no tocante ao **crédito tributário do ano-calendário 2000, hígida a pretensão do fisco pela regra do art. 173, I, do CTN, como antes acatada.**

Assim, no ponto, incabível a irresignação recursal.

Agora, passa-se a apreciar a defesa do **item III** (informou sua companheira como dependente, conduzida essa acatada pela autoridade autuante. Entretanto, a fiscalização efetuou a glosa de sua sogra que figurava, também, como dependente, ao argumento de que sua companheira não teria ofertado rendimentos à tributação na declaração de ajuste anual do recorrente. Ora, a lei somente excepciona da relação de dependência os ascendentes que tenham rendimentos, tributáveis ou não, superiores ao limite de isenção mensal).

A presente controvérsia, instaurada na instância de piso, foi assim lá decidida:

O contribuinte requer seja considerada como dependente a sogra, mãe de sua companheira, com a qual convive a mais de 10 anos. Argumenta que ele e a companheira sempre apresentaram declaração em conjunto, apesar dela não ter auferido rendimentos tributáveis.

Somente é considerado declarante em conjunto o cônjuge, companheiro ou dependente cujos rendimentos sujeitos ao ajuste anual estejam sendo oferecidos à tributação na declaração apresentada pelo contribuinte titular. Neste caso, não houve declaração em conjunto, o contribuinte apresentou declaração em separado e considerou a companheira dependente.

De acordo com o art. 35 da Lei nº 9.250, de 1995, os pais podem ser considerados dependentes na declaração dos filhos, desde que não auferam rendimentos, tributáveis ou não, superiores ao limite de isenção anual.

A única hipótese de a sogra ser considerada dependente é quando o seu filho ou filha, está obrigada a apresentar declaração de rendimentos e opta por declarar em conjunto com o cônjuge, sendo um deles considerado dependente.

No caso, apesar de o contribuinte alegar que a sua sogra vive às suas expensas, a mesma não pode ser considerada dependente para

11

fins do imposto de renda, pois, a companheira, também, dependente não auferiu rendimentos tributáveis. (grifou-se)

Inicialmente, registre-se, toda a presente controvérsia está alicerçada na premissa de que os sogros têm rendimentos inferiores ao limite de isenção anual, como ocorreu no caso da sogra do recorrente, aqui em debate.

Pelo decidido pela Turma de Julgamento, caso a filha da dependente, esta pleiteada pelo recorrente, tivesse ofertado rendimentos na declaração de ajuste anual do casal, estaria correta a dedução pleiteada. Ao revés, caso a filha da dependente não tenha tido a fortuna de ter rendimentos ofertados na declaração de ajuste anual do casal, incabível a dedução perseguida. Assim, trata-se de maneira mais gravosa o casal em que somente um dos cônjuges percebe rendimentos, já que para estes os dependentes se restringem somente àqueles vinculados ao cônjuge com rendimentos. De outra banda, caso ambos os cônjuges tenham rendimentos, pode-se deduzir, como dependentes, os pais e sogros do declarante na declaração em conjunto do casal.

Ora, algo há de desproporcional na decisão da Turma de Julgamento, e, ressalte-se, agasalhando tese que também é confessada no PERGUNTAS E RESPOSTAS (pergunta nº 318), constante no sítio da Receita Federal na internet, referente ao ano-calendário 2007 (vide <http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaFisica/IRPF/2008/Perguntas/DeduocoesDependentes.htm>), que somente permite a dedução de sogros em declaração de ajuste anual do casal, quando o filho ou a filha destes oferecem rendimentos na declaração em conjunto do casal. Explica-se.

No caso vertente, caso a companheira, filha da sogra do recorrente¹, tivesse o mais modesto rendimento, tributável ou não, tendo-o ofertado na declaração de ajuste anual do fiscalizado, faria jus à dedução de sua mãe (sogra do declarante) como dependente na declaração do companheiro. Porém, não tendo rendimentos, afasta-se a dedução perseguida. Quer parecer que as despesas que justificam a dependência da sogra somente poderiam ser arcadas pelo casal se sua filha tivesse rendimentos próprios. Ora, acreditar nisso é desconhecer como funciona uma sociedade familiar entre homem e mulher. Em tal sociedade, quer ambos os cônjuges ou companheiros contribuam com o esforço do trabalho remunerado para o patrimônio comum, quer somente um dos cônjuges ou companheiros o faça, o patrimônio, já dito comum, pertence a ambos. Daí surge a idéia de meação e seus consectários.

A tese acatada pela decisão recorrida implicaria em reconhecer que a legislação do imposto de renda, quando trata dos dependentes, teria criado uma distinção entre os dependentes do cônjuge ou companheiro que percebe rendimentos em detrimento daquele que não percebe rendimentos. Para o caso primeiro, a legislação do imposto de renda defere a relação de dependência. De outra banda, para o segundo, indefere-se a possibilidade de dependência. Não parece plausível que o legislador tenha trilhado essa senda. Assim, caso a decisão recorrida tenha afastado a controvérsia a partir da interpretação da legislação tributária, sem base em específica norma legal, mister arrostá-la, já que os dependentes, na hipótese em debate, devem ser tratados igualmente, dentro do entendimento de que o patrimônio do

¹ Art. 1.595 do Código Civil. Cada cônjuge ou companheiro é aliado aos parentes do outro pelo vínculo da afinidade.

§ 1º O parentesco por afinidade limita-se aos ascendentes, aos descendentes e aos irmãos do cônjuge ou companheiro.

§ 2º Na linha reta, a afinidade não se extingue com a dissolução do casamento ou da união estável.



Processo nº 10120.006346/2006-11
Acórdão n.º 106-17.231

CC01/C06
Fls. 302

casal é uma universalidade partilhada de modo igual por ambos os cônjuges ou companheiros, independentemente da contribuição remunerada de um ou de outro para o referido patrimônio.

Nessa linha, passa-se a apreciar a legislação que regula a dependência para a hipótese em discussão. Colaciona-se o art. 35 da Lei nº 9.250/95:

Art. 35. Para efeito do disposto nos arts. 4º, inciso III, e 8º, inciso II, alínea c, poderão ser considerados como dependentes:

I - o cônjuge;

II - o companheiro ou a companheira, desde que haja vida em comum por mais de cinco anos, ou por período menor se da união resultou filho;

III - a filha, o filho, a enteada ou o enteado, até 21 anos, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;

IV - o menor pobre, até 21 anos, que o contribuinte crie e eduque e do qual detenha a guarda judicial;

V - o irmão, o neto ou o bisneto, sem arrimo dos pais, até 21 anos, desde que o contribuinte detenha a guarda judicial, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;

VI - os pais, os avós ou os bisavós, desde que não auferam rendimentos, tributáveis ou não, superiores ao limite de isenção mensal;

VII - o absolutamente incapaz, do qual o contribuinte seja tutor ou curador.

§ 1º Omissis.

§ 2º Os dependentes comuns poderão, opcionalmente, ser considerados por qualquer um dos cônjuges.

§ 3º Omissis.

§ 4º É vedada a dedução concomitante do montante referente a um mesmo dependente, na determinação da base de cálculo do imposto, por mais de um contribuinte.

Acima, vê-se que os pais, desde que não auferam rendimentos, tributáveis ou não, inferiores ao limite de isenção mensal, podem ser incluídos como dependentes na declaração de imposto de renda dos filhos. Desde que o casal possa apresentar declaração em conjunto, forçoso reconhecer que os pais de ambos os cônjuges ou companheiros podem figurar como dependentes, desde que não auferam rendimentos, tributáveis ou não, superiores ao limite de isenção. Observe-se que, caso os sogros possam ser considerados como dependentes, como interpretado pelo fisco e pela decisão recorrida, deve-se reconhecer que não há qualquer exigência de que os filhos deles tenham rendimentos ofertados na declaração de ajuste anual do casal. Ainda, a dicção da cabeça do art. 35 da Lei nº 9.250/95 assevera que poderão ser considerados como dependentes, para os efeitos dos arts. 4º, III, e 8º, II, "c", as

Processo nº 10120.006346/2006-11
Acórdão n.º 106-17.231

CC01/CO6
Fls. 303

pessoas acima citadas. Os arts. 4º, III, e 8º, II, “c”, da Lei nº 9.250/96 versam sobre a quantia a ser deduzida por dependente, mensal e anualmente, da base de cálculo do imposto de renda.

Entretanto, apenas para efeito de argumentação, acata-se a tese do fisco que exige que o filho(a) declarante tenha rendimentos ofertados na declaração do casal para justificar a relação de dependência. Assim, passa-se a apreciar se efetivamente a companheira do fiscalizado não tem rendimentos próprios que pudessem suportar as despesas da mãe dela, sogra do recorrente.

Apreciando as declarações de ajuste anual do recorrente (fls. 100 a 111), verifica-se que a exclusiva fonte de rendimentos do recorrente provém do trabalho assalariado (Companhia Energética de Goiás e Centrais Elétricas Cachoeira Dourada S/A). Assim, reconhecido o vínculo de união estável pela autoridade autuante, deve-se questionar se os rendimentos do trabalho assalariado percebido pelo recorrente são bens próprios (e, portanto, comunicáveis) ou bens comuns do casal (comunicáveis). Sendo bens próprios, seria correto o entendimento do fisco que arrosta a sogra do recorrente da dependência perante o imposto de renda, já que esta somente poderia ser mantida pelos rendimentos próprios de sua filha, sendo a eventual manutenção da sogra pelo genro uma mera liberalidade. De outra banda, sendo os rendimentos percebidos pelo recorrente um bem comum, do casal, tais valores poderiam ser livremente utilizados pelo casal, passando a filha a ter rendimentos a suportar as despesas da mãe, sendo correta, então, a dependência perante o imposto de renda.

A controvérsia acima, que versa, no ponto, sobre direito de família, somente pode ser solucionada à luz do Código Civil.

Inicialmente, traz-se o art. 1725 do Código Civil, que determina a aplicação do regime de comunhão parcial de bens para casais conviventes em união estável, como ocorre com a situação em discussão:

Art. 1.725. Na união estável, salvo contrato escrito entre os companheiros, aplica-se às relações patrimoniais, no que couber, o regime da comunhão parcial de bens.

Nos autos, não há qualquer contrato escrito a afastar a aplicação do regime de comunhão parcial de bens entre o recorrente e sua companheira. Eis, então, o regime de bens no casamento regido pela comunhão parcial de bens:

Art. 1.658. Na regime de comunhão parcial, comunicam-se os bens que sobrevierem ao casal, na constância do casamento, com as exceções dos artigos seguintes.

Art. 1.659. Excluem-se da comunhão:

I - os bens que cada cônjuge possuir ao casar, e os que lhe sobrevierem, na constância do casamento, por doação ou sucessão, e os sub-rogados em seu lugar;

II - os bens adquiridos com valores exclusivamente pertencentes a um dos cônjuges em sub-rogação dos bens particulares;

III - as obrigações anteriores ao casamento;

Processo nº 10120.006346/2006-11
Acórdão nº 106-17.231

CC01/CO6
Fls. 304

IV - as obrigações provenientes de atos ilícitos, salvo reversão em proveito do casal;

V - os bens de uso pessoal, os livros e instrumentos de profissão;

VI - os proventos do trabalho pessoal de cada cônjuge;

VII - as pensões, meios-soldos, montepios e outras rendas semelhantes.

Art. 1.660. Entram na comunhão:

I - os bens adquiridos na constância do casamento por título oneroso, ainda que só em nome de um dos cônjuges;

II - os bens adquiridos por fato eventual, com ou sem o concurso de trabalho ou despesa anterior;

III - os bens adquiridos por doação, herança ou legado, em favor de ambos os cônjuges;

IV - as benfeitorias em bens particulares de cada cônjuge;

V - os frutos dos bens comuns, ou dos particulares de cada cônjuge, percebidos na constância do casamento, ou pendentes ao tempo de cessar a comunhão.

(grifou-se)

Pela leitura estrita do art. 1.659, VI, do Código Civil, os proventos do trabalho pessoal de cada cônjuge seriam bens próprios, excluídos da comunhão. Nesse entendimento, considerando que a companheira do recorrente não tem rendimentos do trabalho pessoal, as despesas de sua mãe, sogra do recorrente, não poderiam ser suportadas com os rendimentos deste, para fins do imposto de renda.

Ocorre, repise-se, que o entendimento acima traz perplexidades, já que não parece plausível imaginar que uma interpretação combinada da legislação tributária com a civil criasse espécies diferenciadas de dependentes, sendo alguns mais iguais do que outros, privilegiando os casais em quem ambos os cônjuges tenham rendimentos, em detrimento daqueles em que apenas um dos cônjuges tenha rendimentos. Ademais, difícil compreender, aqui apenas considerando os rendimentos do trabalho pessoal de cada cônjuge, que tais rendimentos não sejam bens comuns, pois, registre-se, não há qualquer controvérsia de que os bens adquiridos com tais proventos são bens comuns. Se assim não fosse, o cônjuge ou companheira(o) supérstite que não percebia rendimentos não teria direito à meação dos bens do casal.

Porém, a única interpretação plausível do art. 1.659, VI, do Código Civil é compreender que a incomunicabilidade refere-se apenas ao direito à percepção dos proventos, não aos proventos em si mesmos. Percebidos, passam a ser bem comum do casal. Aqui, ressalte-se, esse entendimento é perfilhado por Maria Helena Diniz (*in* Curso de Direito Civil Brasileiro – 5. Direito de Família, Ed. Saraiva, 23ª edição, revista, ampliada e atualizada, São Paulo, 2008, p. 167), *verbis*:

Entretanto, entendemos que a incomunicabilidade seria só do direito à percepção dos proventos, que, uma vez percebidos,

integrarão o patrimônio do casal, passando a ser coisa comum, pois, na atualidade, marido e mulher vivem de seus proventos, contribuindo, proporcionalmente, para a manutenção da família, e, conseqüentemente, usam dos seus rendimentos. Parece-nos que há comunicabilidade dos bens adquiridos onerosamente com os frutos civis do trabalho (CC, art. 1.660, V) e com os proventos, ainda que em nome de um deles. Logo, o art. 1.659, VI, deve ser interpretado em consonância com o art. 1.660, V, prestigiando o esforço comum na aquisição de bens na constância do casamento (grifou-se).

Assim, entendendo os rendimentos do trabalho assalariado percebidos pelo recorrente como bem comum do casal, hígida a pretensão de deduzir como dependente a sogra do fiscalizado, já que a companheira do recorrente detém rendimentos para suportar as despesas da mãe dela. Dessa forma, mesmo perfilhando a tese de que a filha, companheira do fiscalizado, tenha que ter rendimentos próprios para deduzir sua mãe como dependente do imposto de renda, no caso em debate, comprova-se que a filha companheira tem rendimentos próprios a partir dos percebidos pelo recorrente, sendo indevida a glosa da dependente representada pela sogra do fiscalizado.

E não se diga que acatar a sogra em relação de dependência no imposto de renda, quando o filho(a) dela não colaciona rendimentos na declaração do casal, seria algo inaudito na jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes. Como exemplo de jurisprudência similar, veja-se o Acórdão 106-15.573, sessão de 25/05/2005, relatora a Conselheira Ana Neyle Olímpio Holanda, quando se deferiu a inclusão da sogra de contribuinte na relação de dependentes do imposto de renda do recorrente genro, em um caso em que a esposa deste (e filha daquela) tinha falecido anos antes, pois se entendeu que a sogra do recorrente, por ser viúva, e diante da perda prematura da mãe dos seus netos, tenha passado a viver na residência do genro, que, diante das circunstâncias, passou a assumir as suas despesas. Abaixo, as palavras textuais da Conselheira relatora, *verbis*:

Para dar suporte à manutenção da dedução pretendida, afirma o recorrente que se trata de pessoa viúva, sem rendimentos, e que vive às suas expensas.

Em contraposição, afirma o fisco que a sogra somente poderia ser considerada dependente, para fins de dedução do imposto sobre a renda, quando o filho (a) estiver obrigado (a) a apresentar declaração de rendimentos e optar por declarar em conjunto com o cônjuge, sendo desse considerado dependente.

Entretanto, na espécie, há uma peculiaridade, que se deve ao fato de que o cônjuge do recorrente, Sra. Silvana Maria Drumond Noleto, portanto, filha da pessoa listada como dependente, faleceu desde 11 de novembro de 1990.

É de se entender que a sogra do recorrente, por ser viúva, e diante da perda prematura da mãe dos seus netos, tenha passado a viver na residência do genro, que, diante das circunstâncias, passou a assumir as suas despesas.

Diante de tais circunstâncias, entendo que resta demonstrado o vínculo de encargo de família com a sogra, cabendo deduzir dos rendimentos brutos do sujeito passivo a parcela relativa a dependente.



Processo nº 10120.006346/2006-11
Acórdão n.º 106-17.231

CC01/CO6
Fls. 306

Com as considerações acima, deve-se manter a sogra do recorrente como dependente, restabelecendo as despesas nos montantes de R\$ 1.080,00, R\$ 1.272,00 e R\$ 1.272,00, nos anos-calendário 2001 a 2003, respectivamente.

Por fim, passa-se a apreciar a defesa do item IV (devem ser restabelecidas as despesas decorrentes da pensão judicial, especificamente referente à compra de medicamentos e à parcela do 13º salário, já que tais obrigações constam do acordo homologado judicialmente. Ademais, deve ser acatada a despesa com a pensão judicial no ano-calendário 2003, no montante de R\$ 8.880,00).

No presente feito fiscal, consta a homologação de acordo judicial que obrigou o recorrente a pagar pensão alimentícia em nome de seus filhos menores, no valor correspondente a 3 (três) salários mínimos, além de despesas com odontólogos, farmácia e plano de saúde destes (fls. 26). Ainda, ocorrendo o recebimento de décimo terceiro salário, haveria a décima terceira contribuição, no mesmo valor de 03 (três) salários mínimos.

De plano, deve-se registrar que a glosa referente à pensão judicial restringiu-se aos anos-calendário 2000 a 2002, com multa aplicada de 75%, sendo que a instância de piso afastou a glosa do ano-calendário 2000, já que o imposto respectivo havia sido extinto pela decadência. Ainda, objetivando delimitar a controvérsia aqui em debate, verifica-se que o contribuinte pleiteou a dedução a tal título nos montantes de R\$ 9.750,00 e R\$ 10.650,00, nos anos-calendário 2001 e 2002, respectivamente, somente comprovando os desembolsos de R\$ 3.000,00 (fls. 50 – ano-calendário 2001) e R\$ 1.440,00 (fls. 51 – ano-calendário 2002). Considerando os recibos acostados aos autos e os limites impostos no título judicial, a decisão recorrida restabeleceu as glosas nos montantes de R\$ 3.219,00 e R\$ 5.820,00, nos anos-calendário 2001 e 2002, respectivamente.

Inicialmente, deve-se esclarecer que o montante da pensão judicial de R\$ 8.880,00, no ano-calendário 2003, sequer constou da declaração de ajuste anual respectiva (fls. 109), e, por óbvio, não foi objeto de glosa pela fiscalização. Ausente a glosa perpetrada pela fiscalização, incabível a instauração de qualquer litígio nesta via administrativa.

O registro de despesas dedutíveis na declaração de ajuste anual é uma faculdade outorgada pela lei ao contribuinte, que pode ser, ou não, exercida pelo sujeito passivo. Para tanto, veja-se a expressa dicção legal para a dedutibilidade da pensão alimentícia:

LEI Nº 9.250, DE 26 DE DEZEMBRO DE 1995.

Art. 4º. Na determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do imposto de renda poderão ser deduzidas: (Vide Lei nº 11.311, de 2006)

I - Omissis;

II - as importâncias pagas a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão ou acordo judicial, inclusive a prestação de alimentos provisionais;

(grifou-se)

Assim, considerando que o recorrente não pugnou pela dedução da pensão alimentícia judicial no ano-calendário 2003, não houve qualquer litígio nessa matéria, sendo

Processo nº 10120.006346/2006-11
Acórdão nº 106-17.231

CC01/CD6
Fls. 307

impossível deferir a dedução nesta instância, já que tal discussão está fora do objeto do auto de infração lançado. Ressalte-se, entretanto, que nada impede que o contribuinte compute tal despesa, apurando a restituição que entender devida (ou redução do imposto a pagar), e apresente o competente pedido de restituição, pelo meio próprio, à Administração Fiscal jurisdicionante. Entretanto, repise-se, aqui não cabe deferir essa pretensão, já que a mesma não foi objeto do auto de infração ora combatido.

Quando ao acatamento da parcela paga da pensão alimentícia referente ao 13º salário, igualmente deve-se indeferir a pretensão do contribuinte, pois tal rendimento é objeto de tributação exclusiva na fonte (art. 16, III, da Lei nº 8.134/90), e, no auto de infração, não foi lançada qualquer diferença a título de 13º salário. Nada impede, similantemente ao que se asseverou no parágrafo precedente, que o contribuinte pleiteie, pelo meio próprio, eventual restituição de valor do imposto de renda que tenha incidido a maior sobre o décimo terceiro salário, em decorrência da não dedutibilidade da pensão alimentícia que incidiu sobre o décimo terceiro salário.

Agora, remanesce apenas a controvérsia no tocante às despesas com medicamentos, as quais constam como obrigação do recorrente no acordo judicial, com o título de despesa com farmácia (fls. 26). Pelo que se apreende dos autos, essa pretensão foi rechaçada pela decisão recorrida, nos termos que seguem (fls. 241):

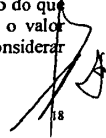
Relativamente às despesas médicas, com odontólogos e em plano de saúde a legislação do imposto de renda permite sejam deduzidas na declaração de rendimentos em seus campos próprios. Não houve a comprovação da realização de despesas médicas e sim a apresentação de despesas com compra de medicamentos.

As despesas com a compra de medicamentos somente são dedutíveis da base de cálculo do imposto, se integrar à conta emitida pelo estabelecimento hospitalar. Quanto a estas despesas mantém-se a glosa efetuada.

Para comprovar o direito aqui em debate, o recorrente acostou aos autos notas fiscais de despesas com farmácias e recibos emitidos pela sua ex-esposa. Há um recibo de R\$ 159,00, emitido em 18/12/2001 (fls. 185), R\$ 203,00, emitido em 25/03/2002 (fls. 194), e R\$ 345,00, emitido em 18/05/2002 (fls. 197).

Apreciando a redação do art. 4º, II, da Lei nº 9.250/95, que rege a dedutibilidade das pensões judiciais, vê-se que as importâncias pagas em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente, sendo este último a hipótese dos autos, pode ser deduzida a título de pensão alimentícia da base de cálculo do imposto de renda. O dispositivo legal não limita os títulos de despesas que seriam dedutíveis a partir da decisão judicial. Apenas que as pensões alimentícias em face das normas do direito de família, deferidas judicialmente, são dedutíveis do imposto de renda.

Na linha acima, assiste razão ao recorrente no tocante ao pleito da dedução da base de cálculo das despesas com farmácia. Estas, ordinariamente, são indedutíveis. Porém o recorrente fez o pagamento a título de pensão alimentícia, para a qual não há limitação do que seria dedutível. Entretanto, o cônjuge que percebe a pensão alimentícia, inclusive o valor referente à despesa com farmácia, deve tudo oferecer à tributação, não podendo considerar



Processo nº 10120.006346/2006-11
Acórdão n.º 106-17.231


CC01/CO6
Fls. 308

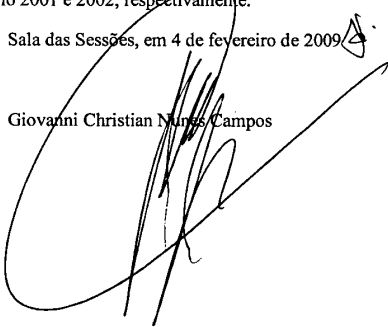
como dedutível a despesa com medicamento. O recorrente, repise-se, pagou o valor a título de pensão alimentícia e faz jus a dedutibilidade da base de cálculo perseguida.

Por último, deve-se acatar a despesa com medicamentos apenas dos valores que constam nos recibos emitidos pela ex-esposa do recorrente, já que as notas fiscais estão em nome do recorrente, sendo impossível se saber quem seriam os beneficiários finais das despesas, se o próprio recorrente, ou os dependentes amparados pelo acordo judicial.

Assim, deve-se excluir da base de cálculo do imposto lançado os montantes de R\$ 159,00 e R\$ 548,00, nos anos-calendário 2001 e 2002, respectivamente, a título de pensão alimentícia.

Ante o exposto, voto no sentido de REJEITAR o pedido de diligência, e, no mérito, DAR parcial provimento para restabelecer as despesas com dependentes nos montantes de R\$ 1.080,00, R\$ 1.272,00 e R\$ 1.272,00, nos anos-calendário 2001, 2002 e 2003, respectivamente, e a título de pensão alimentícia nos montantes de R\$ 159,00 e R\$ 548,00, nos anos-calendário 2001 e 2002, respectivamente.

Sala das Sessões, em 4 de fevereiro de 2009 

Giovanni Christian Nunes Campos 



Tema: PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE NATUREZA PERSONALÍSSIMA
Conselheiro (a): Giovanni Christian Nunes Campos

CC01/C06 Fls. 2.685



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

Processo n° 11516.000152/2004-51
Recurso n° 154.280 Voluntário
Matéria IRPF
Acórdão n° 106-17.147
Sessão de 05 de novembro de 2008
Recorrente GUSTAVO KUERTEN
Recorrida 3ª TURMA/DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2000, 2001, 2002, 2003

IRPF - REMUNERAÇÃO PELO EXERCÍCIO DE PROFISSÃO, ATIVIDADE OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE NATUREZA NÃO COMERCIAL - PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE NATUREZA PERSONALÍSSIMA - TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA.

Não há plausibilidade jurídica em defender a regularidade da constituição de empresa de prestação de serviço, detentora de um único ativo vinculado à imagem de um tenista profissional, para comercialização dos desdobramentos patrimoniais do direito de imagem, quando a empresa centra-se unicamente na figura do tenista, o qual é o responsável principal pela execução (ou inexecução) dos contratos geradores de renda, e não meramente um anuente. Claramente seria uma sociedade cujo *affectio societatis* se resumiria à redução do pagamento dos tributos incidentes sobre os rendimentos do trabalho percebidos unicamente por um dos sócios, e não uma atividade econômica específica, que pudesse alavancar a carreira ou os negócios do anuente agenciado. O que une os sócios dessa sociedade não é o desenvolvimento de uma atividade econômica, mas uma pretensa redução de carga tributária, já que todo o ônus (e bônus) da prestação dos serviços está vinculado ao desempenho personalíssimo de um dos sócios. Assim, deve ser tributada como rendimento de pessoa física a remuneração por serviços prestados, de natureza personalíssima, sem vínculo empregatício, independentemente da denominação que lhe seja atribuída.

ART. 129 DA LEI Nº 11.196/2005 - DISPOSITIVO QUE INSTITUI UM NOVO REGIME DE TRIBUTAÇÃO - IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO RETROATIVA A FATO GERADOR OCORRIDO ANTERIORMENTE À EDIÇÃO DE TAL LEI.

Dispositivo que institui uma nova modalidade de tributação não pode ser encarado como norma interpretativa, a retroagir seus efeitos para fatos geradores anteriores a sua edição.

1

RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITAS DE PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA DO SÓCIO - COMPENSAÇÃO DOS TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA COM AQUELE LANÇADO NA PESSOA FÍSICA EM DECORRÊNCIA DOS RENDIMENTOS/RECEITAS RECLASSIFICADOS - HIGIDEZ.

Em respeito ao princípio da moralidade administrativa, uma vez que foram reclassificados os rendimentos da pessoa jurídica para a pessoa física do sócio, deve-se adotar o mesmo procedimento em relação aos tributos pagos na pessoa jurídica vinculados aos rendimentos/receitas reclassificados, ou seja, apurado o imposto na pessoa física, deste devem-se abater os tributos pagos na pessoa jurídica, antes dos acréscimos legais de ofício.

IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR - ACORDO - RECIPROCIDADE DE TRATAMENTO - COMPENSAÇÃO

As pessoas físicas que recebam rendimentos provenientes de fontes situadas no exterior poderão deduzir do imposto apurado na declaração de ajuste, o cobrado pela nação de origem daqueles rendimentos - desde que haja previsão para tanto em acordo ou convenção internacional fixada com o país de origem dos rendimentos, ou que haja reciprocidade de tratamento em relação aos rendimentos produzidos no Brasil. O acordo, ou a lei que estabeleça a reciprocidade, têm que estar em vigor no ano-calendário para o qual a compensação é pleiteada, sob pena de a mesma não ser permitida. Ademais, caberá ao contribuinte comprovar, através da documentação pertinente, a data e o montante do imposto recolhido.

MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA - MESMA BASE DE CÁLCULO. Não pode prevalecer a exigência da multa isolada pela falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão, na hipótese em que cumulada com a multa de ofício incidente sobre a omissão de rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior, quando as bases de cálculo de tais penalidades são idênticas.

Multa excluída.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso para aproveitar os tributos pagos pela Pessoa Jurídica para reduzir o imposto sobre a omissão de rendimentos decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício e da cessão de direitos recebidos de pessoas jurídicas, vencidos os Conselheiros Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti (Relatora), Janaina Mesquita Lourenço de Souza, Ana Paula Locoselli Erichsen (Suplente convocada) e Gonçalo Bonet Allage, que excluíram essa exigência e, por maioria de votos, excluir a multa isolada do carnê-leão, vencidos os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga e Sérgio Galvão Ferreira Garcia (Suplente convocado). Designado para redigir o voto vencedor quanto à omissão de rendimentos decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício e da cessão de direitos recebidos de pessoas jurídicas o Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos. O Conselheiro Gonçalo Bonet Allage apresentará declaração de voto.

Processo nº 11516.000152/2004-51
Acórdão n.º 106-17.147

CC01/C06
Fls. 2.686

Francisco Assis de Oliveira Júnior - Presidente da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF (Sucessora da 6ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes)

Giovanni Christian Nunes Campos - Redator-Designado

EDITADO EM:

7 DE MAI 2006

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Giovanni Christian Nunes Campos, Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti, Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Janaina Mesquita Lourenço de Souza, Sérgio Galvão Ferreira Garcia (Suplente convocado), Carlos Nogueira Nicácio (Suplente convocado), Gonçalo Bonet Allage e Ana Maria Ribeiro do Reis (Presidente).

Relatório

Do lançamento

Em face do contribuinte acima mencionado, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 1923-1929, com ciência do atuado em 04.02.2004 (cf. fls. 1933), para exigência do IRPF referente aos anos-calendário de 1999 a 2002.

O lançamento abrangeu as seguintes infrações: a) omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício e da cessão de direitos recebidos de pessoas jurídicas, nos anos-calendário de 1999, 2000, 2001 e 2002; b) omissão de rendimentos recebidos de fontes no exterior, nos anos-calendário de 1999 e 2000; c) compensação indevida do imposto pago no exterior, nos anos-calendário de 1999, 2000, 2001 e 2002; e d) exigência de multas isoladas em razão da falta de recolhimento do carnê-leão, em relação aos períodos de 1999, 2000, 2001 e 2002.

O fiscal atuante esclareceu, através do Termo de Verificação Fiscal de fls.1884-1909 e anexos, dentre outros, os seguintes aspectos, cuja transcrição se faz necessária para melhor compreensão do lançamento:

(...)

Na documentação reunida constatamos a omissão de rendimentos recebidos do exterior na Declaração do Imposto de Renda de 2000 e a tributação de rendimentos da pessoa física na

R

pessoa jurídica *Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda*, conforme descreveremos a seguir.

I) Os rendimentos recebidos do exterior em 1999 estão descritos no relatório "Rendimentos Recebidos do Exterior em 1999" (fls. 1880 e 1881), sendo muito superiores aos rendimentos informados na declaração de ajuste anual. Cabe observar que o contribuinte recolheu em 2001 parte do carnê-leão devido em virtude destas omissões (fls. 1872);

II) O contribuinte é um renomado atleta profissional de tênis e possui diversos contratos de patrocínio e de cessão de direitos de imagem, tendo atuação freqüente na divulgação de marcas e produtos, em anúncios de televisão e nos uniformes e demais produtos utilizados no seu desempenho profissional. Os contratos que envolvem a participação pessoal de Gustavo Kuerten e/ou a utilização de seu nome, imagem, marca e som de voz são os seguintes:

Advantage International – Contrato de administração da carreira (fls. 269 a 278);

Head Sport AG – Contrato internacional celebrado entre a pessoa física e a fabricante de raquetes e bolsas térmicas (fls. 279 a 291);

Diadora Spa – Itália - Contrato internacional celebrado entre a pessoa física e a marca de material esportivo (fls. 314 a 361);

Diadora Spa – Resto do Mundo - Contrato internacional celebrado entre a pessoa física e a marca de material esportivo (fls. 362 a 417);

Banco do Brasil S/A, CNPJ 00.000.000/0001-91 – Contrato de Patrocínio, Promoção e Publicidade celebrado com a instituição bancária brasileira (fls. 426 a 436);

Renault Comercial do Brasil S/A, CNPJ 01.069.573/0001-34 – Contrato de Licença e Endosso celebrado com a fabricante de veículos (fls. 437 a 445);

Pepsico & Cia, CNPJ 33.392.093/0001-04 – Instrumento Particular de Contrato de Prestação de Serviços, Concessão de Imagem e Som de Voz Por Tempo Determinado Para Utilização em Campanha Publicitária (fls. 446 a 459);

Banco Real, CNPJ 17.156.514/0001-33 - Instrumento Particular de Contrato de Patrocínio, Promoção e Publicidade (fls. 460 a 469);

Grendene S/A, CNPJ 89.850.341/0001-60; Grendene Sobral S/A, CNPJ 72.273.196/0001-07; e Indústria de Calçados Grendene Ltda, CNPJ 01.299.277/0001-20; - Instrumento Particular de Contrato de Prestação de Serviços, Concessão de Imagem, Som de Voz e Outras Avenças (fls. 469 a 477);

Grendene S/A, CNPJ 89.850.341/0001-60; Grendene Sobral S/A, CNPJ 72.273.196/0001-07; e Indústria de Calçados Grendene Ltda, CNPJ 01.299.277/0001-20; e Grendene Indústria de Calçados Ltda, CNPJ 01.315.863/0001-10 –



Processo nº 11516.000152/2004-51
Acórdão nº 106-17.147

CO1/CO6
Fls. 2.687

Contrato de Licença de Direitos Autorais e Uso de Imagem (fls. 478 a 484);

GLB Serviços Interativos S/A, CNPJ 03.304.489/0001-83 -- Instrumento Particular de Contrato de Patrocínio (fls. 485 a 487) e Termo Aditivo ao Instrumento Particular de Contrato de Patrocínio (fls. 495 e 496);

GLB Serviços Interativos S/A, CNPJ 03.304.489/0001-83 -- Instrumento Particular de Hospedagem e Outras Avenças (fls. 488 a 494);

Tilibra S/A Produtos de Papelaria, CNPJ 44.990.901/0001-72 -- Contrato de Licenciamento de Direitos de Uso de Nome, Marca, Imagem e Outras Avenças (fls. 497 a 593);

Motorola do Brasil Ltda, CNPJ 62.288.584/0001-08, substituída por Motorola Industrial Ltda, CNPJ 01.472.720/0003-84 -- Instrumento Particular de Patrocínio e Concessão de Imagem por Tempo Determinado Para Utilização em Campanhas Publicitárias e respectivo aditamento (fls. 504 a 511);

Grendene S/A, CNPJ 89.850.341/0001-60; Grendene Sobral S/A, CNPJ 72.273.196/0001-07; e Indústria de Calçados Grendene Ltda, CNPJ 01.299.277/0001-20 - Contrato de Licença de Direitos Autorais e Uso de Imagem (fls. 512 a 518);

Grendene Sobral S/A, CNPJ 72.273.196/0001-07; e Indústria de Calçados Grendene Ltda, CNPJ 01.299.277/0001-20 - Instrumento Particular de Contrato de Prestação de Serviços, Concessão de Imagem, Som de Voz e Outras Avenças (fls. 519 a 522);

Grendene S/A, CNPJ 89.850.341/0001-60; e Grendene Calçados S/A, CNPJ 72.273.196/0001-07 - Contrato de Licença de Direitos Autorais e Uso de Imagem (fls. 523 a 529);

Recofarma Indústria do Amazonas Ltda -- Contrato de Patrocínio e Outras Avenças (fls. 530 a 535);

Calçados Azaléia S/A, CNPJ 98.408.073/0001 -- Contrato de Patrocínio e Outras Avenças (fls. 536 a 547);

Cabe observar inicialmente que os contratos internacionais foram celebrados com a pessoa física e os contratos nacionais foram celebrados com a empresa Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda. No entanto, todos os contratos listados acima têm por objeto o patrocínio do atleta profissional Gustavo Kuerten e a participação deste ou a utilização de seu nome, imagem, marca e som de voz em atividades de propaganda dos produtos/serviços fabricados/prestados pelas empresas contratantes.

Os rendimentos dos contratos celebrados no Brasil também devem ser tributados na pessoa física, conforme descrevemos a seguir.

(...)

Verificando as declarações de ajuste anual da pessoa física de Gustavo Kuerten (fls. 11 a 21 e 1865 a 1870) constata-se que não são declarados os rendimentos provenientes dos contratos de patrocínio e de uso de imagem celebrados com empresas brasileiras, os quais são incluídos como rendimentos da empresa Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda, da qual é sócio com o irmão Rafael Kuerten, cada um possuindo 50% das quotas. O que chama a atenção nestes contratos é a tentativa de disfarçar o verdadeiro contratado, que é o Sr. Gustavo Kuerten, incluindo-o como interveniente anuente, e tornando-o o principal responsável pelo cumprimento do contrato, bem como a principal causa para a sua ruptura. Esta operação tem o claro objetivo de enquadrar os rendimentos em uma tributação menos onerosa, tendo em vista que a tributação na pessoa jurídica, através da opção pelo lucro presumido, é muito inferior àquela aplicável à pessoa física, que é a verdadeira contratada.

O fato de a verdadeira contratada ser a pessoa física de Gustavo Kuerten está evidenciado nos contratos

(...)

Dentre as notas fiscais apresentadas pela empresa, encontramos algumas (fls. 588, 595, 603, 606, 613, e 625) que se referem à participação/utilização da imagem do atleta Gustavo Kuerten na Capa Davis e no Torneio "Brasil Open de Tênis", não vinculadas a nenhum dos contratos apresentados pela empresa. Estes rendimentos, decorrentes diretamente da atividade profissional da pessoa física de Gustavo Kuerten, também devem ser tributados na pessoa física.

(...)

2. DAS INFRAÇÕES APURADAS

(...)

2.1 OMISSÃO DE RENDIMENTOS DECORRENTES DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO E DA CESSÃO DE DIREITOS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS

Omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício e da cessão de direitos de uso da imagem, nome, marca e som de voz, discriminados no relatório "Rendimentos Recebidos de Pessoas Jurídicas Omitidos" (fls. 1877 a 1879). Estes rendimentos foram indevidamente tributados na pessoa jurídica Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda.

(...)

Cabe destacar ainda que estamos compensando o Imposto de Renda Retido na Fonte sobre os rendimentos omitidos, conforme consta das Declarações de Imposto de Renda Retido na Fonte -



DIRF - entregues à Receita Federal (fls. 663 a 675). Os valores de Imposto de Renda Retido na Fonte destacados em Notas Fiscais que não constam de DIRF não foram aceitos para compensação com o imposto devido apurado no presente auto de infração.

2.2 OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE FONTES NO EXTERIOR

Omissão de parte dos rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior, conforme discriminado a seguir.

2.2.1 Ano-calendário de 1999

Inicialmente, elaboramos o relatório "Rendimentos Recebidos do Exterior em 1999" (fls. 1880 e 1881), onde estão discriminados todos os rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior no ano-calendário de 1999, bem como o imposto pago compensável, de acordo com os comprovantes apresentados pelo contribuinte. Neste relatório, quando o contribuinte recebeu, no exterior, restituição de imposto que havia sido anteriormente compensado, incluímos entre os rendimentos tributáveis os valores que deixaram de ser tributados em virtude desta compensação. Deste modo, a restituição de US\$ 19.088,00, recebida nos Estados Unidos em novembro de 1999 (fls. 266 e 267), está sendo tributada como rendimento deste mês - no valor de US\$ 69.410,91 (19.088,00/0,275) - com a descrição "Rest. Imposto de Renda - USA (Gross Up)". Este procedimento é idêntico ao adotado pelo contribuinte nos anos-calendário posteriores.

A conversão dos rendimentos e do imposto pago no exterior para reais consta do relatório "Conversão em Reais dos Rendimentos Recebidos do Exterior e do Imposto Pago Compensável - AC 1999" (fls. 1882).

(...)

2.2.1 Ano-calendário de 2000

No ano-calendário de 2000 (rendimentos declarados, fls. 14 e 1352 a 1354) foram omitidos os seguintes rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior:

- a) R\$ 6.015,94 (US\$ 3.375,00 x 1,7825) em maio de 2000, recebidos de Ubi Soft, conforme informação do contribuinte em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 418/03 (fls. 1836);*
- b) R\$ 36.096,00 (US\$ 20.000,00 x 1,8048) em setembro de 2000, referentes a dois pagamentos, no valor de US\$ 10.000,00 cada, recebidos de Ubi Soft, conforme informação do contribuinte em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 418/03 (fls. 1836).*

2.3 COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR

Glosa de imposto pago no exterior deduzido indevidamente do imposto devido apurado nas declarações de ajuste anual de 2000 a 2003 (anos-calendário de 1999 a 2002), por falta de apresentação de comprovantes destes pagamentos ou por não existir acordos, tratados e convenções internacionais para eliminar a dupla tributação entre o Brasil e o país onde ocorreu a retenção/pagamento de imposto, conforme discriminado abaixo.

a) R\$ 9.274,67 (US\$ 7.700,66, fls. 11 e 1760) em janeiro de 1999, imposto retido na fonte na Austrália (Aust. Mens Hard e Adidas Sydney Internacional), glosado por não haver acordo, tratado ou convenção internacional para evitar a dupla tributação celebrado entre o Brasil e a Austrália, bem como não foi provada a reciprocidade de tratamento. Observe-se ainda que houve ressarcimento de imposto retido pelo Departamento Fiscal Australiano (fls. 192 e 193);

b) R\$ 50.040,00 (US\$ 30.000,00, fls. 11 e 1760) em maio de 1999, EUA - Garantia Diadora, glosado por falta de apresentação de comprovante desta retenção/pagamento;

c) R\$ 7.668,71 (US\$ 4.263,00, fls. 13 e 1354) em fevereiro de 2000, imposto retido na fonte no México (Torneio Aberto Mexicano de Tênis Pegaso 2000), glosado por não haver acordo, tratado ou convenção internacional para evitar a dupla tributação celebrado entre o Brasil e o México, bem como não foi provada a reciprocidade de tratamento;

d) R\$ 21.946,41 (US\$ 12.360,00, fls. 13 e 1354) em março de 2000, imposto retido na fonte no Chile (Torneio Chevrolet Cup 2000 - Santiago), glosado por não haver acordo, tratado ou convenção internacional para evitar a dupla tributação celebrado entre o Brasil e o Chile, bem como não foi provada a reciprocidade de tratamento;

e) R\$ 11.024,40 (US\$ 6.000,00, fls. 13 e 1354) em junho de 2000, Diadora, glosado por falta de apresentação de comprovante desta retenção/pagamento. Obs.: Intimidado, através do Termo de Intimação n° 359/03 (fls. 1779 a 1780), a comprovar este pagamento, o contribuinte apresentou cópia de um fax recebido de Diadora Spa, datado de 26/01/2001 (fls. 1796), que diverge do anteriormente apresentado, datado de 24/01/2001 (fls. 867), ao omitir os rendimentos recebidos em maio de 2000 e transferir a retenção de US\$ 6.000,00 ocorrida neste mês - já aproveitada pelo contribuinte - para o mês de junho. Observe-se que só há retenção na Itália para os valores referentes ao Contrato Itália, não sendo o caso dos valores recebidos em 15 de junho de 2000. Desta forma, estamos convictos que os valores constantes do fax datado de 24/01/2001 (fls. 867) estão corretos, sendo desconsiderado o fax de 26/01/2001 e efetuada a presente glosa;

f) R\$ 13.626,90 (US\$ 7.000,00, fls. 18 e 1355) em fevereiro de 2001, Diadora, glosado por falta de apresentação de comprovante desta retenção/pagamento;

g) R\$ 94.309,66 (US\$ 47.621,52, fls. 18 e 1355) em março de 2001, imposto retido na fonte no México (Torneio de Acapulco),

glosado por não haver acordo, tratado ou convenção internacional para evitar a dupla tributação celebrado entre o Brasil e o México, bem como não foi provada a reciprocidade de tratamento;

h) R\$ 36.637,40 (US\$ 18.500,00, fls. 18 e 1355) em março de 2001, Garantia do Torneio em Lyon, glosado por falta de apresentação de comprovante desta retenção/pagamento;

i) R\$ 2.643,84 (US\$ 980,00, fls. 18 e 1356) em outubro de 2001, imposto retido na fonte na Suíça (Swiss Open), glosado por não haver acordo, tratado ou convenção internacional para evitar a dupla tributação celebrado entre o Brasil e a Suíça, bem como não foi provada a reciprocidade de tratamento;

j) R\$ 82.552,68 (US\$ 30.600,00, fls. 18 e 1356) em outubro de 2001, Garantia de Stuttgart, glosado por falta de apresentação de comprovante desta retenção/pagamento;

k) R\$ 20.233,50 (US\$ 7.500,00, fls. 18 e 1356) em outubro de 2001, Patrocínio Diadora, glosado por falta de apresentação de comprovante desta retenção/pagamento;

l) R\$ 104.124,71 (US\$ 37.479,200, fls. 18 e 1356) em novembro de 2001, imposto retido na fonte na Austrália (ATP Tennis Master Cup, fls. 1076 e 1077), glosado por não haver acordo, tratado ou convenção internacional para evitar a dupla tributação celebrado entre o Brasil e a Austrália, bem como não foi provada a reciprocidade de tratamento;

Obs: Estamos compensando no ano-calendário de 2002 o valor do imposto restituído pela Austrália em agosto de 2002 (US\$ 30.237,81 = R\$ 86.017,50, fls. 1266 e 1267). Este valor foi tributado (US\$ 109.955,67 = 30.237,81/0,275) como Rest Imposto 02 do Gov. Austrália (Gross-up). Da mesma forma com que o imposto retido não é compensável, a restituição não é tributável. O lançamento de R\$ 86.017,50 como imposto a compensar no ano-calendário de 2002 elimina a tributação indevida do imposto restituído pelo governo da Austrália.

m) R\$ 27.547,76 (US\$ 11.625,00, fls. 1357 e 1866) em fevereiro de 2002, Diadora Italian Tax, glosado por falta de apresentação de comprovante desta retenção/pagamento;

n) R\$ 159.021,75 (US\$ 67.106,28, fls. 1357 e 1866) em fevereiro de 2002, antecipação de imposto na França, glosado por falta de apresentação de comprovante desta retenção/pagamento.

2.4 FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPF DEVIDO A TÍTULO DE CARNÊ-LEÃO

Falta de recolhimento do Imposto de Renda da Pessoa Física devido a título de carnê-leão, decorrente das omissões de rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior e glosas de imposto pago no exterior, conforme demonstrado abaixo.

Inicialmente, apuramos na tabela abaixo o imposto devido mensalmente relativo ao total dos rendimentos recebidos de pessoas físicas e do exterior no período de 01/01/1999 a 31/12/2002.

(...)

Em seguida apuramos o total do carnê-leão mais imposto pago no exterior pago pelo contribuinte no período de 01/01/1999 a 31/12/2002.

(...)

E, finalmente, apuramos a base de cálculo da multa isolada, ou seja, o valor do imposto sujeito ao carnê-leão não recolhido pelo contribuinte.

(...)

Estas foram, em resumo, as bases do lançamento que originou este processo.

Da Impugnação e do Julgamento de Primeira Instância

Irresignado com o lançamento, o Interessado apresentou, por intermédio de seus procuradores, a impugnação de fls. 1935-1971, através da qual se insurgiu contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida a impugnação para tornar insubsistente o auto de infração, com base nos argumentos que foram devidamente relatados pela autoridade julgadora de Primeira Instância às fls. 2369-2375.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as razões de defesa apresentadas pelo impugnante, os Membros da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis-SC concluíram, por maioria de votos, pela procedência em parte do lançamento, através de acórdão cuja ementa é a seguir transcrita:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

EMENTA: OMISSÃO DE RENDIMENTOS. EXPLORAÇÃO DE DIREITO PERSONALÍSSIMO E DE ATIVIDADE ESPORTIVA. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA - Os rendimentos obtidos pelo contribuinte em virtude de exploração de direito personalíssimo e de atividade esportiva (patrocínio, premiação por desempenho) devem ser tributados na declaração da pessoa física, que é de fato aquela que tem relação pessoal e direta com a situação que constitui o respectivo fato gerador.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO EXTERIOR. TRATAMENTO FISCAL - Os rendimentos comprovadamente omitidos na declaração de ajuste, detectados em procedimento de ofício, serão adicionados à base de cálculo declarada, para efeito de cálculo do imposto devido, ainda que haja antecipação do referido imposto.

RENDIMENTOS DO EXTERIOR. DECLARAÇÃO DE AJUSTE. OBRIGATORIEDADE DE INFORMAÇÃO - A retenção pela fonte pagadora ou o pagamento do imposto no exterior não



exime o contribuinte de informar os rendimentos tributáveis na declaração de ajuste anual.

IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. ACORDO. RECIPROCIDADE DE TRATAMENTO – *As pessoas físicas que declarem rendimentos provenientes de fontes situadas no exterior poderão deduzir do imposto apurado na declaração de ajuste, o cobrado pela nação de origem daqueles rendimentos, somente quando estiverem em conformidade com o previsto no acordo ou convenção internacional fixado com o país de origem dos rendimentos (se não houver sido restituído ou compensado naquele país) ou quando haja reciprocidade de tratamento em relação aos rendimentos produzidos no Brasil.*

IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. DECLARAÇÃO DE AJUSTE. LIMITE DE DEDUÇÃO – *O imposto pago no exterior (que não houver sido restituído ou compensado naquele país) poderá ser compensado com o imposto apurado na declaração de ajuste, porém não pode exceder a diferença entre o imposto calculado com a inclusão do rendimento recebido no exterior e o imposto devido sem a inclusão do mesmo rendimento.*

MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE. FALTA DE RECOLHIMENTO DO CARNÊ-LEÃO. *É devida a multa isolada concomitantemente com a multa sobre o imposto suplementar apurado na declaração, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão), que deixar de fazê-lo, por serem penalidades que têm por origem fatos distintos.*

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

Ementa: MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. EFEITOS - *Diante de matérias não expressamente impugnadas, impedido fica o julgador administrativo de pronunciar-se em relação ao conteúdo do feito fiscal que com elas se relaciona, tornando-se os créditos tributários a elas associados exigências definitivamente constituídas em sede administrativa.*

ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIÇÃO - *As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.*

COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. NÃO COMPROVADO – *Somente o imposto de renda comprovadamente retido na fonte, em nome da pessoa jurídica ainda que por alíquota imprópria, deve acompanhar os rendimentos tributados de ofício na pessoa física.*

COMPENSAÇÃO. CRÉDITOS DE TERCEIROS. IMPOSSIBILIDADE – *A compensação de impostos e*

contribuições próprios da pessoa jurídica (IRPJ, CSLL, PIS e Cofins) com débitos da pessoa física não pode ser acatada por (a) ser matéria estranha ao litígio; (b) carecer o contribuinte de interesse jurídico; (c) supressão de instância na análise do pedido de restituição e compensação; (d) existir procedimento próprio para constatação de que a exclusão de receitas implicou no quantum do pagamento indevido pela pessoa jurídica e (e) falta de previsão legal para aproveitamento de supostos créditos de impostos e contribuições da pessoa jurídica no auto de infração da pessoa física.

Lançamento Procedente em Parte.

Através de tal decisão foram acolhidas parcialmente as alegações do Interessado no que diz respeito aos itens 002 e 003 do lançamento, mantendo-se integralmente as parcelas relativas aos itens 001 e 004.

Do Recurso Voluntário

Cientificado da decisão de Primeira Instância e, com ela não se conformando, o contribuinte interpôs, por intermédio de seu representante legal o Recurso Voluntário de fls. 2446-2502, acompanhado dos documentos de fls. 2503-2575, através do qual alegou, em resumo, que:

- aparentemente a autuação objeto deste processo advém de um último suspiro do Poder Executivo no sentido de tentar impor uma tributação mais elevada para os contribuintes que, na estrita observância das normas legais previstas no ordenamento jurídico brasileiro (e efetiva existência de “*business purpose*”), se organizam de forma a desenvolverem seus negócios e atividades profissionais de forma mais eficiente do ponto de vista fiscal;

- como amplamente noticiado na imprensa, o próprio Secretário da Receita Federal, já admitiu que a legislação brasileira permite aos prestadores de serviços constituírem pessoas jurídicas para desenvolverem as suas atividades profissionais e que tal possibilidade acaba gerando para os referidos contribuintes uma menor carga tributária;

- isso aconteceu, por exemplo, por ocasião da edição da Medida Provisória nº 232, de 2004, em que o Poder Executivo tentou aumentar a base de cálculo do IR e da Contribuição Social sobre o Lucro devido pelas sociedades que realizam a apuração da referida contribuição com base no lucro presumido; transcreve reportagem publicada no sítio da Gazeta Digital;

- não é possível vislumbrar qualquer possibilidade de que, em um Sistema Democrático de Direito, a decisão recorrida seja mantida e, conseqüentemente, o auto de infração venha a ser considerado como procedente, ainda que parcialmente; e

- a edição da Lei nº 11.196, de 1995, fruto da conversão da Medida Provisória nº 255, de 2005, veio a confirmar o entendimento exposto ao longo deste recurso e de sua própria impugnação, acerca da atual conjuntura tributária brasileira; seu artigo 129 introduziu uma norma de caráter eminentemente interpretativo, nos termos do art. 106 do CTN, na verdade, ratificando a legalidade da situação pré-existente de inúmeras sociedades prestadoras de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, elucidando, de uma vez por todas, que, para fins fiscais e previdenciários a prestação daqueles serviços, em caráter personalíssimo ou não, quando realizada por pessoa jurídica, sujeitam-se tão somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas.

Processo nº 11516.000152/2004-51
Acórdão n.º 106-17.147

CC01/C06
Fls. 2.691

Conclui que não restaria mais qualquer dúvida de que a atuação em concreto, quanto a este aspecto, deveria ser julgada como totalmente improcedente, já que o posicionamento adotado pelas autoridades fazendárias vai manifestamente de encontro com o entendimento do Poder Legislativo, com a Jurisprudência e com as ponderações publicadas na imprensa do próprio Secretário da Receita Federal, destacando o voto vencido do Sr. Édson Ricardo Zanato.

Em seguida, passa a combater, um a um, os pontos da decisão recorrida, esclarecendo o motivo pelos quais a mesma mereceria reforma:

a) Da omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas:

- a decisão recorrida se deu no sentido de que os rendimentos obtidos pelo contribuinte em virtude de exploração de direitos personalíssimos e de atividade esportiva deveriam ser tributados na declaração da pessoa física, que seria, de fato, aquela que teria relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador;

- ainda, alegaram as autoridades julgadoras que a compensação dos valores pagos pela Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda. não seria possível, em razão, principalmente, da suposta ausência de desconsideração da personalidade jurídica da referida empresa, no caso que se apresenta;

- o entendimento dos julgadores *a quo* é equivocado;

b) Das atividades da pessoa jurídica “Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda”:

- como já mencionado, a suposta omissão de rendimentos apontada pelas autoridades fazendárias, pelo recorrido, tem como premissa a equivocada e ilegal desconsideração da personalidade jurídica da referida empresa (ainda que não admitida pela decisão recorrida), pessoa jurídica esta que figura como contratada em todos os contratos analisados pelas autoridades fiscais, tendo auferido e oferecido à tributação os rendimentos indevidamente imputados ao recorrente;

- destaca que os rendimentos decorrentes das atividades profissionais pessoais, no caso em concreto, correspondem às garantias e prêmios relacionados aos torneios dos quais participa, bem como às bonificações decorrentes de sua posição no ranking da ATP, sempre oferecidos à tributação na pessoa física;

- como se verifica do seu contrato social (fls. 2044 e seguintes), a Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda possui dois sócios distintos, Gustavo Kuerten e Rafael Kuerten, e foi constituída com a participação de cada um em 50% do capital social, percentuais estes respeitados na distribuição dos lucros auferidos pela empresa, a evidenciar que tal empreendimento constitui efetivamente uma sociedade;

- assim, nota-se que a empresa decorre da conjugação de esforços de seus sócios, e adquire personalidade jurídica distinta dos mesmos, contraindo direitos e obrigações em seu próprio nome;

- destacam-se alguns aspectos relacionados à empresa mencionada, principalmente no que tange às suas atividades, dentre as quais, a administração do ativo,



13

constituído pelos direitos sobre a imagem, nome, marca e voz de Gustavo Kuerten, pessoa física;

- Da livre iniciativa, constitucionalmente prevista, e de conceito de sociedade, de acordo com a legislação e a doutrina acerca da matéria.

- sobre o tema, transcreve o art. 170 da Constituição Federal de 1988, e o art. 981 do Código Civil (art. 1.363, DO CC de 1916).

- e, conclui que uma sociedade comercial, no direito brasileiro: a) é formada através da livre iniciativa de seus sócios; b) tem personalidade jurídica própria; c) tem patrimônio próprio; d) exerce atividade econômica; e e) tem, como finalidade, a obtenção de lucro.

- além do exposto, é possível verificar, ainda que a sociedade decorre da união dos esforços de seus sócios para que alcancem fins comuns, dentre os quais, o lucro;

- destaca que a autonomia dos conceitos de Direito Privado para fins tributários é reconhecido pelo CTN, nos termos do art. 109;

- aplicando-se ao caso concreto, não há como se questionar a legitimidade da constituição da Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda, e o exercício do direito de seus sócios à organização empresarial, não se podendo duvidar de seu propósito negocial;

- Das atividades exercidas pelos sócios Rafael Kuerten e Gustavo Kuerten para a realização dos objetivos da Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda.

- a referida empresa é resultado da concorrência das atividades desenvolvidas por seus sócios Rafael e Gustavo Kuerten, de modo que os mesmos, abrigados pelo direito de livre iniciativa, constituíram tal sociedade, para fins de exploração dos direitos de imagem, voz, marca e nome do tenista Gustavo Kuerten, sendo certo que a participação de ambos os sócios é essencial para o desenvolvimento das atividades da sociedade;

- como forma de demonstrar a efetiva existência empresarial da aludida pessoa jurídica, foi aduzido, inclusive, que a mesma conta com funcionários que dão suporte às atividades desenvolvidas, como se infere da documentação anexada às fls. 2050 e seguintes;

- diante deste quadro, não há qualquer fundamento para se desconsiderar a personalidade de pessoa jurídica legalmente constituída, sob a alegação de que as atividades desenvolvidas pelo Sr. Rafael poderiam ser exercidas sobre outra forma jurídica, ou que todas as atividades da empresa são exercidas pelo Sr. Gustavo Kuerten, o que de forma alguma corresponde à verdade dos fatos;

- seria impossível pensar que o excelente tenista profissional, fosse excelente administrador de empresas, podendo cumprir todos os compromissos decorrentes da profissão de atleta e se dedicasse com êxito a tal atividade;

- a participação do sócio Rafael é considerada da maior importância para o gerenciamento e comercialização da marca Guga Kuerten, uma vez que ele é o responsável de fato, pela participação das negociações e realização dos contratos com terceiros em nome da empresa;

- de todo o exposto, não pode restar dúvida de que a sociedade Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda é resultado da conjugação de esforços de seus dois

Processo nº 11516.000152/2004-51
Acórdão n.º 106-17.147

CC01/C06
Fls. 2.692

sócios e é decorrência natural das atividades profissionais desenvolvidas por Gustavo Kuerten, as quais o afastam do Brasil por longos períodos durante o ano, tornando impossível que o mesmo concilie seu trabalho como tenista profissional com a administração de sua marca, nome, imagem e voz;

- a decisão recorrida é teratológica, ao passo que ignora a evolução das relações sociais e materializa raciocínios que parecem estagnados no tempo, pois, não há como se admitir que num mundo globalizado, um atleta profissional, ao exercer suas atividades, deixa de ser apenas um simples trabalhador e se transforma em um verdadeiro centro de negócios - uma unidade econômica e profissional, como ocorre no caso em análise e de outros tantos, nos mais variados esportes e artes, de modo que, ainda que encerrem suas atividades, continuam gerando negócios;

- resta evidenciado, desta maneira, que os rendimentos auferidos pelo Sr. Gustavo Kuerten, decorrentes do exercício de sua atividade de atleta profissional, tenista, são tributados, e sempre o foram pela pessoa física, conforme determina a Legislação, ao passo que os valores recebidos pela pessoa jurídica Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda, decorrentes de sua atividade de administração dos direitos sobre a imagem, nome, marca e voz são tributados por esta, sem que tal fato constitua qualquer infração à legislação fiscal;

c) Do direito à imagem e do caráter patrimonial de sua exploração:

- através do contrato celebrado entre o atleta profissional Gustavo Kuerten e a empresa Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda, aquele transferiu para esta o direito de uso sobre seu nome, imagem, marca e voz;

- acerca do caráter patrimonial do direito de imagem dos atletas profissionais, os quais, de acordo com a decisão proferida, não poderiam ser transferidos no que concerne à sua exploração, já se manifestou o Superior Tribunal de Justiça – STJ, em entendimento que se coaduna com o do Recorrente;

- da leitura daquela decisão judicial, conclui-se que o direito à imagem, personalíssimo, tem uma característica que o difere dos demais direitos personalíssimos, qual seja, a possibilidade de sua exploração econômica, que lhe confere caráter patrimonial e, assim, de maneira contrária à afirmação da decisão recorrida;

- em seguida, transcreve trecho do referido acórdão (RESP 74.473 – STJ – Quarta Turma. Publicação no Diário Oficial em 21/06/1999);

- cita trecho de ensinamento doutrinário sobre o direito de imagem dos atletas, e conclui não restar qualquer dúvida quanto ao seu direito, enquanto atleta profissional, de transferir à Empresa Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda, os direitos sobre seu nome, marca, imagem e voz;

e) Dos contratos celebrados pela Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda.:

- como titular dos aludidos direitos ao nome, imagem, voz e marca do tenista Gustavo Kuerten, a empresa Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda celebrou contratos com outras empresas, na realização de seu objeto social, contratos que foram objeto da fiscalização que ensejou a autuação de que se trata (fls. 2056 e seguintes);

- percebe-se dos referidos contratos que o Recorrente normalmente figura como interveniente anuente, todavia, é de se assinalar que tal interveniência não o transforma em parte no contrato;

- é importante ressaltar que todos os direitos e obrigações objetos dos contratos em questão recaem exclusivamente sobre a mencionada empresa e os respectivos contratantes, servindo a anuência do tenista apenas para formalizar que este, como titular originário dos direitos, objeto do contrato, estava de acordo com o mesmo;

- em nenhuma hipótese, em caso de inadimplemento contratual de qualquer das partes, teria o Recorrente direitos ou obrigações decorrentes dos contratos em questão;

- assim, não há quaisquer fundamentos para se sustentar que o Recorrente teria auferido, pessoalmente, tais rendimentos, carecendo de fundamentos jurídicos a autuação fiscal ora recorrida;

- e ainda, não pode a fiscalização desconsiderar os contratos celebrados para fins fiscais, como se pretende por intermédio da lavratura do auto de infração em tela;

f) Da impossibilidade de desconsideração de atos privados para fins fiscais:

- a decisão foi no sentido de que não teria ocorrido a desconsideração de atos privados para fins fiscais, uma vez que a tributação de rendimentos dependeria apenas da vinculação direta do contribuinte com o fato gerador;

- não concorda com a referida afirmação, uma vez que as autoridades pretenderam descaracterizar as atividades exercidas pela pessoa jurídica Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda para tributação de seus rendimentos pelo recorrido, sendo certo que não há qualquer regra jurídica que autorize sua desconsideração para fins estritamente fiscais;

- com efeito, a única regra que se refere à possibilidade de desconsideração de atos privados legítimos para fins tributários encontra-se prevista no parágrafo único do art. 116 do CTN;

- a respeito de todas as controvérsias jurídicas relacionadas à validade da referida norma, importa destacar que, como previsto em sua parte final, a sua aplicabilidade encontra-se vinculada à edição de lei ordinária, a qual estabelecerá os procedimentos a serem observados pelas autoridades fiscais para a realização da aludida desconsideração;

- acerca do assunto, transcreve ensinamentos da doutrina;

- tal entendimento também foi manifesto na decisão recorrida;

- a necessária lei ordinária, não promulgada até a presente data, deve-se, presumivelmente, ao fato de ter o Poder Legislativo vislumbrado as imensas injustiças que poderiam advir de se conceder tamanho poder aos agentes fiscais, no sentido de que eles próprios de forma subjetiva, poderiam decidir quanto à desconsideração de determinadas operações;

- na presente hipótese, o auditor atuante, extrapolando suas funções de verificar a observância da legislação, ao contrário do afirmado pela decisão recorrida, resolveu conceder, a si mesmo, a atribuição de legislar, procurando suprir, de modo próprio, função que a Lei Complementar 104/2001 atribuiu a futura lei ordinária;

Processo nº 11516.000152/2004-51
Acórdão n.º 106-17.147

CC01/006
Fls. 2.693

- assim, diante da ausência da referida lei é de se reconhecer a inexistência, no ordenamento jurídico vigente, de qualquer previsão que autorize a desconsideração de atos privados para fins fiscais, conforme pretendido pela fiscalização; acerca da matéria, transcreve ementa de Acórdão do Conselho de Contribuintes;

- conclui pela inexistência de lastro jurídico que autorize a desconsideração da personalidade jurídica da Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda, assim como dos contratos celebrados, para fins de se tributar na pessoa do Recorrente rendimentos auferidos pela aludida empresa, como pretendido pela fiscalização;

g) Do art. 123 do Código Tributário Nacional – CTN:

- a decisão recorrida manteve o entendimento da aplicação, ao caso em tela, da regra contida no art. 123 do CTN;

- entretanto, pela sua leitura, verifica-se uma inaplicabilidade à presente autuação, uma vez que o que o mesmo determina que os contribuintes não podem, por via de um contrato, transferir a posição de sujeito passivo de obrigação tributária, de modo que, determinações entre particulares não poderiam ser opostas ao Fisco, para estes fins;

- a constituição da empresa Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda de modo algum perfeitamente a transferência do Recorrente para a referida pessoa jurídica da posição do sujeito passivo de obrigação tributária;

- como já anteriormente visto, a razão da constituição da referida pessoa jurídica foi a organização da atividade de exploração da imagem, nome, marca e voz do Recorrente, a qual, por razões óbvias, não poderia ser pelo mesmo desenvolvida diante de seus compromissos profissionais como tenista;

- desta forma, há que se reconhecer que não houve a transferência de sujeição passiva tributária na presente situação, mas sim o exercício de um direito outorgado pela legislação, que são coisas completamente distintas;

h) Da capacidade tributária passiva prevista pelo art. 126 do CTN:

- da análise do referido artigo, depreende-se que, para possuir capacidade tributária passiva, basta que a pessoa jurídica configure uma unidade econômica ou profissional;

- sobre o assunto destaca ensinamentos de Hugo de Brito Machado e de Luiz Alberto Gurgel de Faria;

i) Do direito à compensação dos valores recolhidos pela Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda.:

- pretendendo tributar como rendimentos auferidos pelo Recorrente, receitas auferidas pela empresa Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda, seriam ignorados todos os recolhimentos de tributos federais (Imposto de Renda; Contribuição Social sobre o Lucro; Contribuição para o PIS e COFINS) realizados pela empresa sobre tais receitas;

- ou seja, já tendo recebido todos esses tributos sobre os rendimentos em questão, pretenderia o Fisco tributá-los novamente, em sua integralidade, na pessoa física, sem compensar os valores já recolhidos aos cofres públicos;

- ora, se os contratos assinados pela empresa Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda e os consequentes rendimentos deveriam, no entender da fiscalização, ser imputados ao Recorrente, é inevitável que se reconheça que todos os pagamentos realizados pela empresa haviam sido feitos às suas expensas;

- neste contexto, é imperioso que se proceda à compensação dos valores que foram recolhidos pela pessoa jurídica com aqueles que ora são exigidos da pessoa física, sob pena de se proceder a *bis in idem*, ou seja, cobrança dupla de tributos sobre um mesmo rendimento;

- não há como sustentar a postura adotada pela fiscalização, por intermédio da qual se imputam à pessoa física todas as receitas decorrentes de uma determinada atividade enquanto mantêm-se na pessoa jurídica todos os recolhimentos de tributos federais decorrentes das mesmas receitas;

j) Compensação indevida de imposto pago no exterior:

- países como a Austrália, México e Chile autorizam a compensação do imposto pago em outros países sobre rendimentos auferidos que lá também estejam sujeitos à tributação;

- como meios de prova de suas alegações, capazes de atestar a reciprocidade de tratamento, anexou cópias das legislações dos mencionados países, devidamente consularizadas e traduzidas por tradutor juramentado;

- destaca que o princípio da legalidade, previsto no art. 5º, inciso II, da Constituição Federal de 1988 preconiza que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer algo sem lei que o determine;

- não obstante, em manifesta afronta ao mencionado princípio tem-se o ato da Secretaria da Receita Federal, exteriorizado através da Instrução Normativa nº 208 de 27 de setembro de 2002, no qual foi baseada a decisão recorrida, que desconsiderou os documentos apresentados;

- verifica-se, assim, que o ato normativo exige que a cópia da Lei prevendo a reciprocidade de tratamento seja traduzida por tradutor juramentado e autenticada pela representação diplomática do Brasil no país, de modo que cria nova exigência de procedimento não previsto em lei, o que não se pode admitir;

- a Secretaria da Receita Federal ultrapassou sua competência, pois, no máximo, pode regulamentar as leis, todavia, jamais pode editar atos normativos que invalidem o espaço da lei e do Poder Legislativo;

- desta forma, não há motivos para se ignorar as legislações da Austrália, México e Chile juntadas pelo Recorrente à sua impugnação, pelo fato de não terem sido autenticadas pela autoridade brasileira nestes países;

- salienta que todas as normas ignoradas foram retiradas de sites oficiais do Governo de cada País, e traduzidas por tradutor juramentado, conforme reconhecido pelos próprios julgadores *a quo*;



Processo nº 11516.000152/2004-51
Acórdão n.º 100-17.147

CC01/C06
Fls. 2.694

- desta forma, não resta dúvidas que além da violação ao princípio da legalidade, houve violação ao princípio da verdade material, uma vez que, conforme entendimento manifestado pela própria Secretaria da Receita Federal, na Solução de Consulta Interna COSIT nº 33, de 21/10/2004, o destinatário da prova é o julgador e os fatos coletados na ação fiscal podem estar evidenciados por outros elementos de prova além dos documentos estrangeiros;

- sobre o assunto, transcreve ensinamentos doutrinários;

- por todo o exposto, alega que é forçoso concluir que a decisão recorrida se deu em evidente desconsideração ao princípio da verdade material;

l) Do torneio ATP Tennis Master Cup:

- como se depreende da análise das informações constantes da decisão recorrida, no item que se refere aos "limites do litígio", foi afirmado que o Recorrente teria deixado de impugnar, entre outros, valores decorrentes do torneio "ATP Tennis Master Cup", no montante de R\$ 104.124,71;

- quanto a este aspecto, cumpre esclarecer que o torneio em referência foi realizado na Austrália, de modo que os argumentos utilizados para sua defesa foram aqueles expostos no item acima, pela reciprocidade de tratamento, "*não devendo restar dívida de que tal matéria foi, efetivamente, impugnada*";

m) Dos comprovantes de rendimentos:

- Da glosa de fevereiro de 2001: insiste que o documento apresentado na peça impugnatória (fl. 2.193) é prova da retenção de imposto de renda efetuada pela Diadora, no valor de 15.578.000 liras italianas, equivalente a R\$ 13.626,90 (US\$ 7.000,00); e que as autoridades julgadoras *a quo* optaram por não acatar a comprovação de retenção, tendo em vista as divergências de valores;

- Da glosa de fevereiro de 2002: já havia apresentado na impugnação, o comprovante da retenção de imposto de renda efetuada pela Diadora em fevereiro de 2002, no valor total de 13.220,38 euros, equivalentes a R\$ 27.547,76 (US\$ 11.625,00), fl. 2.188, devidamente acompanhado de tradução juramentada;

- ressalta que o valor total do imposto retido, expresso em euros, corresponde à soma dos seguintes valores apresentados no referido comprovante: € 8.528,54 + € 8.528,54 + (€ 3.836,70) = € 13.220,38;

- vale notar que o valor de € 3.836,70 corresponde a um número negativo, motivo pelo qual está representado acima entre parênteses;

- as autoridades fazendárias consideraram, entretanto, esse valor como sendo positivo, tendo, dessa forma, apurado um montante total de imposto retido no exterior pela Diadora equivalente a 20.893,78 euros (resultante na soma de € 8.528,54 + € 8.528,54 + € 3.836,70);



- assim, o valor total do imposto retido pela Diadora, de acordo com o comprovante apresentado corresponde a 13.220,38 euros e não a 20.893,78 euros como consta da decisão;

- assim, entende que, também nesse caso, o documento apresentado é prova da retenção de imposto de renda efetuada pela Diadora, no valor de 13.220,38 euros;

- Do pagamento e retenção do imposto de renda efetuado pela Diadora, em maio de 1999: a retenção de imposto de renda no valor de R\$ 50.040,00 (US\$ 30.000,00) teria sido efetuada pela Diadora em maio de 1999, em relação a um pagamento efetuado por essa empresa naquele mesmo mês, no valor de R\$ 166.800,00 (US\$ 100.000,00), valores estes que foram inclusive levados em consideração pelo Recorrente em seus cálculos de carnê-leão relativos àquele ano-calendário;

- no entanto, de acordo com a documentação emitida pela própria Diadora, verifica-se que esta não efetuou qualquer pagamento ao Recorrente no mês de maio de 1999, além disso, não foi encontrado qualquer documento que possa estar relacionado a estes valores;

- do exposto, conclui que tanto o rendimento como o respectivo imposto de renda retido foram incluídos por um equívoco no carnê-leão do Recorrente, não tendo jamais existido de fato, devendo ser ambos desconsiderados para fins dos cálculos do lançamento da presente decisão;

n) multas isoladas:

- neste aspecto, considerou-se que os rendimentos para os quais teria ocorrido insuficiência de recolhimento de carnê-leão, já haviam sido tributados nos itens anteriores do auto de infração, e, o que é mais grave, já haviam sido penalizados com a multa de 75%, prevista no inciso I do mesmo art. 957, do RIR/99, caso sofressem uma segunda tributação de multa dos mesmos 75%, calculada sobre o imposto alegadamente não recolhido;

- reitera seu entendimento de que já está sendo tributado, no próprio auto recorrido, pelas mesmas infrações alegadas;

- as autoridades julgadoras de Primeira Instância optaram inclusive por afastar a jurisprudência apresentada, com base nas absurdas alegações de que as mesmas não guardariam relação com o caso concreto, uma vez que não tratavam de questões relacionadas ao próprio carnê-leão e que as decisões cujas ementas foram reproduzidas não poderiam vincular o Recorrente;

- a seguir, transcreve inúmeras ementas de Acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes.

- do exposto, restaria evidente que a multa isolada não deve ser aplicada em conjunto com a multa de ofício, de modo que sua cobrança deve ser cancelada.

Estas, foram, em resumo, as questões suscitadas em sede de Recurso Voluntário.

Tendo em vista que o Recurso não fora acompanhado de relação de bens para arrolamento, o contribuinte foi intimado (fls. 276) a recolher o crédito tributário em discussão, sob pena de sua inscrição como Dívida Ativa da União. O processo foi então inscrito como Dívida Ativa da União (fls. 2602/2615).

Processo n.º 11516.000152/2004-51
Acórdão n.º 106-17.147

CC01/C06
Fls. 2.695

O Recorrente, em seguida, obteve decisão judicial que determinou o seguimento do recurso. A matéria não impugnada foi transferida para o processo n.º 11516.002995/2006-53, fl. 2646.

Os autos então vieram a este Conselho para julgamento.

É o Relatório.



Voto Vencido

Conselheira Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti, Relatora

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos da lei, por isso dele conheço.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão DRJ/FNS nº 07.074, de 02 de dezembro de 2005, através do qual foi considerado parcialmente procedente o lançamento efetuado em face do Recorrente, o qual visava exigir IRPF em razão de omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica (item 001), omissão de rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior (item 002), compensação indevida do imposto pago no exterior (item 003) e exigência de multa isolada em razão da falta de recolhimento do carnê-leão sobre os rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior (item 004).

A decisão recorrida acolheu apenas em parte a argumentação do Recorrente, de forma a reduzir parcialmente os valores exigidos nos itens 002 e 003 do lançamento. Os demais foram integralmente mantidos.

A fim de facilitar a compreensão deste voto, passo à análise de cada um dos itens constantes do Auto de Infração.

01 - DA OMISSÃO DE RENDIMENTOS (ITEM 001 – AUTO DE INFRAÇÃO).

Com relação a esta parcela de seu inconformismo, o Recorrente não contestou os critérios quantitativos da matéria tributável, mas apenas questões relativas ao critério pessoal.

Em outras palavras, ele não questiona o montante da omissão que lhe foi atribuída, mas somente a sua legitimidade passiva para se submeter a tal exigência fiscal, tendo em vista que – segundo sua defesa – os rendimentos alegadamente omitidos foram todos auferidos não por ele, mas sim pela pessoa jurídica Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda. – da qual é sócio em conjunto com seu irmão Rafael.

Tais omissões estão relacionadas às fls. 1877/1879.

A decisão recorrida, a respeito da matéria, negou o pleito do Recorrente pelos seguintes motivos, *in verbis*:

(...)

A autoridade lançadora, ao fundamentar o lançamento, afirma, às folhas 1.885 e 1.886, que os contratos celebrados pela pessoa jurídica, Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda., com a anuência do contribuinte, têm por objeto o patrocínio do atleta profissional Gustavo Kuerten, envolvem a sua participação pessoal e/ou a utilização de seu nome, imagem, marca e som de voz em atividades de propaganda produtos/serviços fabricados/prestados pelas empresas contratantes

(...)

A autoridade lançadora esclarece, ainda, às folhas 1.894 e 1.896, que tributou rendimentos na pessoa física relativos à emissão de Notas Fiscais de Prestação de Serviços da Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda. correspondentes aos direitos de uso de imagem do atleta Gustavo Kuerten na Copa Davis e no Torneio "Brasil Open de Tênis", não vinculados a nenhum dos contratos apresentados pela empresa (v. folhas 1.360 a 1.368).

(...)

Resta claro, portanto, que o principal objeto dos contratos é a exploração do direito de imagem do contribuinte, aí genericamente incluídos direitos conexos como nome, apelido, caricatura, fotografia, som de voz, currículo desportivo, assinatura.

(...)

A simples leitura das cláusulas dos contratos delata que seu objeto não se resume somente à licença do uso do direito de imagem, mas também o patrocínio do contribuinte (do tenista Gustavo Kuerten) incluindo o pagamento de bônus ou prêmios, de acordo com o desempenho profissional do atleta; a participação do atleta (contribuinte) em eventos e campanhas promocionais; o uso de vestuário (uniformes, agasalhos, bonés, camisas, camisetas), objetos pessoais, veículo e artigos e materiais esportivos pelo contribuinte; bem como o testemunho do contribuinte acerca dos produtos produzidos por seus patrocinadores.

Fica evidente, portanto, que o objeto dos contratos, as principais obrigações e direitos neles consignados, bem como as causas de rescisão dos contratos possuem relação pessoal e direta com o contribuinte, o tenista Gustavo Kuerten, caracterizando a natureza pessoal dos rendimentos.

Desta forma, a materialidade do fato analisado nos tópicos precedentes se identifica perfeitamente com as situações definidas na legislação tributária (hipótese de incidência), em que o contribuinte do imposto será necessariamente a pessoa física.

(...)

Não há discordância quanto à legalidade da constituição da empresa. Entende-se que não há impedimento de a Guga Kuerten Participações e Empreendimentos administrar e gerenciar as licenças de exploração do direito de imagem do contribuinte, auferindo lucros para exercer tais atividades (administração e gerência), que podem ser desenvolvidas por qualquer um dos sócios, Rafael ou Gustavo Kuerten.

(...)

O que se verifica nos autos, entretanto, é que a realidade não se coaduna com o que alega o contribuinte acerca do propósito da empresa. O impugnante afirma, à folha 1.944, que a atividade desenvolvida pela empresa é completamente distinta daquela em que atua a pessoa física, o tenista Gustavo Kuerten; entretanto, como largamente se viu nos tópicos anteriores, no caso dos contratos relacionados, o direito a ser explorado, bem como a execução principal das atividades fica a cargo do contribuinte e não da pessoa física.

Como se vê, o ponto central da discussão é a celebração, pela pessoa jurídica da qual o Recorrente é sócio, de diversos contratos cujos objetos teriam ligação “pessoal e direta” com ele, seja através da cessão do seu direito de imagem, ou mesmo através de obrigações a serem por ele cumpridas – **todas relacionadas à sua imagem de atleta profissional**. No entender da fiscalização, por se tratar de contratos “personalíssimos”, não poderiam ter sido celebrados com uma pessoa jurídica, mas somente com a pessoa física do próprio Recorrente.

Como conseqüência deste entendimento do Fisco, todos os rendimentos recebidos em função destes mesmos contratos estariam sujeitos ao pagamento do IR pela pessoa física, e não pela pessoa jurídica mencionada.

O Recorrente, por seu turno, alega que a suposta omissão de rendimentos apontada pelas autoridades fazendárias tem como premissa a “equivocada e ilegal desconsideração da personalidade jurídica da referida empresa” (ainda que não admitida pela decisão recorrida) - pessoa jurídica esta que figura como contratada em todos os contratos analisados pelas autoridades fiscais, tendo auferido e oferecido à tributação os rendimentos que indevidamente lhe foram imputados.

Alega ainda que os rendimentos decorrentes das atividades profissionais pessoais, no caso em concreto, correspondem às garantias e prêmios relacionados aos torneios dos quais participa, bem como às bonificações oriundas de sua posição no ranking da ATP, **sempre oferecidos à tributação na pessoa física**.

E o Recorrente conclui que, nos termos do seu contrato social (fls. 2044 e seguintes), a empresa Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda possui dois sócios distintos, Gustavo Kuerten e Rafael Kuerten, e foi constituída com a participação de cada um em 50% do capital social, percentuais estes respeitados na distribuição dos lucros auferidos pela empresa - a evidenciar que tal empreendimento constitui efetivamente uma sociedade.

Assevera, ainda, que a empresa decorre da conjugação de esforços de seus sócios, e adquire personalidade jurídica distinta dos mesmos - contraindo direitos e obrigações em seu próprio nome.

Partindo à análise das alegações do Recorrente, impende salientar, de plano, que não houve, *in casu*, a alegada desconsideração da personalidade jurídica da empresa detentora dos direitos da marca, nome, imagem e voz do tenista profissional. Neste ponto, não lhe assiste razão, pois o que ocorreu nos presentes autos não foi verdadeira desconsideração da personalidade jurídica; o que houve foi a transferência (ou deslocamento, como alguns preferem) dos rendimentos por ela recebidos para a pessoa física do Recorrente. Isto é, houve uma alteração no apontamento do verdadeiro beneficiário do rendimento.

Isto pode ser facilmente confirmado através da leitura do seguinte trecho extraído do Termo de Verificação Fiscal, do qual consta a justificativa da autoridade fiscal para

 24

Processo nº 11516.000152/2004-51
Acórdão n.º 106-17.147

CC01/CD6
Fls. 2.697

efetuar o lançamento em exame na pessoa física do Recorrente – deslocando os rendimentos auferidos pela pessoa jurídica Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda para ele, pessoa física, *verbis*:

Portanto, os contratos celebrados não podem modificar a definição legal do sujeito passivo, que no caso é a pessoa física de Gustavo Kuerten, tendo em vista tratar-se de prestação individual de serviços ou pagamento de direitos autorais pela utilização de seu nome, marca, imagem e som de voz.

(...) todos os contratos celebrados com empresas brasileiras referentes a patrocínio, prestação de serviços e/ou cessão de direitos de imagem, nome, marca e som de voz de Gustavo Kuerten tiveram como contratada a pessoa jurídica Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda e não a pessoa física Gustavo Kuerten. Este procedimento teve o claro objetivo de enquadrar os rendimentos em uma tributação menos onerosa.

(sem destaques no original)

Por isso, não há que se falar em desconsideração da personalidade jurídica, mas o cerne da questão a ser analisada neste tópico é saber quem deve ser o contribuinte do imposto incidente sobre os referidos rendimentos: se a pessoa física Gustavo Kuerten (ora Recorrente) - como entendeu a autoridade lançadora - ou se deve ser a pessoa jurídica “Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda”, como defende o Recorrente.

Com efeito, o alegado caráter “personalíssimo” das referidas contratações – fundamento para o lançamento, bem como para sua manutenção - não implica em que as receitas decorrentes de contratos pactuados entre a empresa (Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda.) e outras pessoas jurídicas sejam tributadas como se rendimentos de pessoa física fossem.

Alberto Xavier, ao tratar da tributação de serviços tidos como “personalíssimos” através de pessoas jurídicas, assim se manifestou:

O Objeto de sociedades profissionais não é tanto o exercício de atividade propriamente dito, que, via de regra, só pode ser realizado pela pessoa física do sócio, mas, sim, a atribuição originária a uma entidade jurídica dos direitos e obrigações patrimoniais resultantes do exercício da atividade, notadamente do direito à remuneração.

(...)

O que no mundo jurídico ocorre é que, com a constituição da sociedade simples, dotada de personalidade jurídica, as pessoas físicas dos profissionais atribuíram à nova entidade os direitos patrimoniais decorrentes da prestação de serviços ou decorrentes da cessão do direito ao uso de imagem, nome, marca ou som de voz.

Ora, se tais direitos patrimoniais foram legitimamente atribuídos à pessoa jurídica, pelo mecanismo facultado por lei que é a

25

sociedade simples, não pode o fisco pretender um deslocamento dos rendimentos da pessoa jurídica para a pessoa física, sem que invoque um fundamento específico de nulidade do ato ou contrato que deu origem à constituição da pessoa jurídica ou do ato ou contrato que esta celebrar com a entidade pagadora das remunerações.

(Alberto Xavier, em artigo intitulado “Tributação das pessoas jurídicas tendo por objeto direitos patrimoniais relacionados com a atividade profissional de atletas, artistas, jornalistas, apresentadores de rádio e TV, bem como a cessão de direito ao uso de imagem, nome, marca e som de voz. Parecer”, publicado na obra “Prestação de Serviços Intelectuais por Pessoas Jurídicas – Aspectos legais, econômicos e tributários”, MP Editora, 2008 - pág. 220 e 221 – sem destaques no original).

Releva notar que, no caso ora em exame, o **Recorrente ofereceu à tributação pela pessoa física todos os rendimentos auferidos por ele em torneios e a título de premiação** (cf. Declarações de ajuste anual de fls. 11 e seguintes, bem como planilhas de fls. 1352 a 1358).

Assim, o que foi tributado através da pessoa jurídica referida foram somente os rendimentos decorrentes de contratos celebrados com outras pessoas jurídicas, notadamente relacionados à **exploração da imagem** do Recorrente, que – como é sabido – é um atleta profissional mundialmente conhecido.

Foi por isso que se explorou bastante, através da decisão recorrida e também no Termo de Verificação Fiscal, a questão da cessão do direito de imagem, a qual, por si só, “justificaria” a tributação das receitas originalmente auferidas pela pessoa jurídica na pessoa física do Recorrente.

No entanto, a exploração patrimonial de direitos personalíssimos – como é o da imagem - pode ser sim cedida a terceiros, especialmente a pessoas jurídicas, desde que para tanto haja a anuência do detentor destes direitos.

O direito à imagem, na Constituição Federal, está previsto no art. 5º, da seguinte forma:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

V - é assegurado o direito de resposta, proporcional ao agravo, além da indenização por dano material, moral ou à imagem;

(...)

*X - são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a **imagem das pessoas**, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação;*

(...)

Processo nº 11516.000152/2004-51
Acórdão n.º 106-17.147

CC01/CO6
Fls. 2.698

XXVIII - são assegurados, nos termos da lei:

a) a proteção às participações individuais em obras coletivas e à reprodução da imagem e voz humanas, inclusive nas atividades desportivas;

(...)

(sem grifos no original)

Por outro lado, no Código Civil, o direito à imagem - que é um dos direitos da personalidade - teve o seguinte tratamento:

Art. 11. Com exceção dos casos previstos em lei, os direitos da personalidade são intransmissíveis e irrenunciáveis, não podendo o seu exercício sofrer limitação voluntária.

Já a cessão de direitos autorais e conexos (como é o direito à imagem) está prevista no art. 49 da Lei nº 9.610/1998, que assim determina:

Art. 49. Os direitos de autor poderão ser total ou parcialmente transferidos a terceiros, por ele ou por seus sucessores, a título universal ou singular, pessoalmente ou por meio de representantes com poderes especiais, por meio de licenciamento, concessão, cessão ou por outros meios admitidos em Direito, obedecidas as seguintes limitações:

(...)

Decorre destas normas que o direito à imagem é personalíssimo e inviolável, além de intransmissível e irrenunciável. Isto é inconteste.

No entanto, a melhor Doutrina esclarece que o direito à imagem tem duas vertentes: uma moral e outra patrimonial. Por isso que a 4ª Turma do Eg. STJ, por ocasião do julgamento do RESP 74.473, proferiu julgado do qual se extrai a seguinte ementa, *verbis*:

DIREITO AUTORA. DIREITO À IMAGEM. PRODUÇÃO CINEMATOGRAFICA E VIDEOGRAFICA. FUTEBOL. GARRINCHA E PELÉ. PARTICIPAÇÃO DO ATLETA. UTILIZAÇÃO ECONÔMICA DA CRIAÇÃO ARTÍSTICA, SEM AUTORIZAÇÃO. DIREITOS EXTRAPATRIMONIAL E PATRIMONIAL. LOCUPLETAMENTO. FATOS ANTERIORES ÀS NORMAS CONSTITUCIONAIS VIGENTES. PREJUDICIALIDADE. RE NÃO CONHECIDO. DOUTRINA. DIREITO DOS SUCESSORES À INDENIZAÇÃO. RECURSO PROVIDO. UNÂNIME.

I - O direito à imagem reveste-se de duplo conteúdo: moral, porque direito de personalidade; patrimonial, porque assentado no princípio segundo o qual a ninguém é lícito locupletar-se à custa alheia.

II - O direito à imagem constitui um direito de personalidade, extrapatrimonial e de caráter personalíssimo, protegendo o

interesse que tem a pessoa de opor-se à divulgação dessa imagem, em circunstâncias concernentes à sua vida privada.

III - Na vertente patrimonial o direito à imagem protege o interesse material na exploração econômica, regendo-se pelos princípios aplicáveis aos demais direitos patrimoniais.

IV - A utilização da imagem de atleta mundialmente conhecido, com fins econômicos, sem a devida autorização do titular, constitui locupletamento indevido ensejando a indenização, sendo legítima a pretensão dos seus sucessores.

(REsp 74473/RJ, Rel. Ministro SÁLVIO DE FIGUEIREDO TEIXEIRA, QUARTA TURMA, julgado em 23/02/1999, DJ 21/06/1999 p. 157 – sem destaques no original)

Em outra oportunidade, aquela Eg. Corte assim se manifestou:

DIREITOS AUTORAIS. LIQUIDAÇÃO. ART. 610 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. DIREITOS MORAIS E DIREITOS PATRIMONIAIS. PEDIDO DE INDENIZAÇÃO AJUIZADO PELA EDITORA E CESSIONÁRIA POR UTILIZAÇÃO NÃO AUTORIZADA DA OBRA. DIREITOS MORAIS PERSONALÍSSIMOS. CONFIGURAÇÃO DE VIOLAÇÃO A DIREITO PATRIMONIAL. PRECEDENTE DA CORTE.

1. A violação de direitos autorais pode alcançar os direitos patrimoniais e os direitos morais, estes personalíssimos. Pedido de indenização ajuizado pela editora e cessionária por utilização não autorizada da obra, configura violação a direito patrimonial, sendo assim decidido. O Acórdão exequindo manteve íntegra a sentença, salvo ligeiro reparo quanto ao critério de indenização, que impôs feito por arbitramento considerando o número de vezes em que se deu a veiculação indevida, com o que não ultrapassou o plano do direito patrimonial, tal e qual dispôs a sentença de liquidação, que merece, por isso, restabelecida.

2. Recurso especial conhecido e provido.

(REsp 410.734/SP, Rel. Ministro CARLOS ALBERTO MENEZES DIREITO, TERCEIRA TURMA, julgado em 06/12/2002, DJ 10/03/2003 p. 190)

Fica claro, assim, que o que a pessoa jurídica em questão (Guga Kuerten Participações) faz é se utilizar da “vertente patrimonial” do direito à imagem, que pode sim ser cedida. Trata-se de contrato de autorização de uso de imagem, visto que o Recorrente concede o exercício do direito de exploração de sua imagem a terceiros (no caso, a empresa Guga Kuerten Participações), sem abandoná-lo ou dele abdicar. O que se dá é tão somente a permissão para a exploração de sua imagem, sem turbar a titularidade deste direito (à imagem).

Que fique claro aqui, que o Recorrente não cede à pessoa jurídica o seu próprio direito de imagem, mas cede tão-somente os direitos patrimoniais decorrentes do uso de sua imagem. E isto é plenamente possível e legal. Esta licença do direito de imagem é, inclusive, o que justifica a presença do Recorrente como interveniente nos contratos celebrados pela pessoa jurídica, já que é o seu próprio direito de imagem que está envolvido neles.

 28

Processo nº 11516.000152/2004-51
Acórdão n.º 106-17.147

CC01/C06
Fls. 2.699

O contrato de fls. 268 comprova que o contribuinte Gustavo Kuerten – detentor dos direitos sobre sua própria imagem - cedeu a exploração patrimonial destes direitos à pessoa jurídica Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda.. Assim dispõe o referido contrato:

Objeto: O presente contrato particular de autorização, tem por objeto conferir à Autorizada os mais amplos poderes e direitos no que diz respeito a administração e gerenciamento em relação ao uso da imagem, nome, marca e voz do atleta profissional de tênis Autorizador, podendo, em qualquer lugar e momento, firmar contratos, permissões de uso, confecção de objetos, comerciais, propagandas, a serem veiculadas na mídia em geral e tudo o mais que estiver no interesse da Autorizada, tendo como figura central a pessoa do Autorizador, sempre respeitados os contratos já existentes para que não haja choque de interesses, bem como a agenda profissional.

Daí porque as receitas em questão (repta-se, decorrentes da exploração patrimonial do direito de imagem do Recorrente, devidamente cedido à Guga Kuerten Participações) **pertencem à pessoa jurídica, e não à física.**

Há que se reiterar, aqui, que todos os contratos mencionados pela fiscalização se referem à exploração da imagem do Recorrente, por se tratar de atleta profissional mundialmente conhecido.

Diante do exposto, e sendo passível de cessão a exploração destes direitos, nenhuma irregularidade ou ilegalidade existe nas contratações pactuadas pela pessoa jurídica. Por isso mesmo, as receitas decorrentes de tais contratos foram corretamente oferecidas à tributação pela referida pessoa jurídica, não havendo que se falar no deslocamento destas para a pessoa física de seu sócio, o ora Recorrente.

Assim, não pode prosperar a exigência fiscal em exame, no que diz respeito ao item 001 do lançamento, eis que não houve omissão de rendimentos por parte do Recorrente.

Por este motivo, deixo de analisar o pedido de compensação do imposto pago na pessoa jurídica com o imposto devido pela pessoa física, por flagrante perda de objeto – em relação aos rendimentos decorrentes dos contratos celebrados com esta pessoa jurídica.

02 – OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE FONTES NO EXTERIOR (ITEM 002 – AUTO DE INFRAÇÃO).

Com relação à omissão de rendimentos recebidos de fontes no exterior (item 002 do AI), nos anos-calendário de 1999 e 2000, cabe destacar o contido no primeiro item do acórdão recorrido, *in verbis*:

(...) o contribuinte impugnou parcialmente o lançamento: concordou com a tributação dos rendimentos auferidos no torneio de Dubai, em fevereiro de 1999, bem como aqueles pagos pela UBI Soft Entertainment S.A., nos meses de fevereiro, julho e agosto de 1999 e maio e setembro 2000.



O contribuinte discorda da tributação dos rendimentos auferidos da empresa Diadora SPA, nos meses de setembro e novembro do ano-calendário 1999, e da Head Sport AG, nos meses de abril, maio, junho, outubro e novembro do mesmo ano-calendário, conforme relacionado na tabela 13, abaixo. Alega que, embora os rendimentos não tenham sido declarados, o imposto de renda incidente foi devidamente recolhido. Em sua defesa junta aos autos os documentos de folhas 2.171 a 2.179 (Anexo 09)

Da parte impugnada, os Membros da 3ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Florianópolis – SC concluíram que, *in verbis*:

Desta forma, deve-se excluir da matéria tributária do lançamento (item 002 do AI), o montante de R\$ 137.336,43 (US\$ 69,410.91 x 1,9786), tributado em novembro de 1999. Mantém-se, entretanto, os demais valores tributados em virtude da omissão de rendimentos recebidos de fontes no exterior.

Em sede de Recurso, não houve qualquer contestação quanto ao saldo remanescente desta matéria tributável, que por isso mesmo, deve prevalecer.

03 – COMPENSAÇÃO INDEVIDA DO IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR (ITEM 003 do AUTO DE INFRAÇÃO).

De início, cabe ressaltar que a Relatora do voto vencedor, no item 1 do r. Acórdão, no título “**Dos limites do litígio**”, destacou que:

(...)

No que concerne à compensação indevida do imposto pago no exterior (item 003 do AI), o valor tributável não impugnado, referente aos anos-calendário 2000, 2001 e 2002, totaliza R\$ 276.814,70, assim especificado:

Fato Gerador	Descrição	Valor Tributável	Multa (%)
30/06/2000	Diadora	R\$ 11.024,40	75 %
31/10/2001	Torneio Swiss Open	RS 2.643,84	75 %
31/11/2001	ATP Tennis MasterCup	RS 104.124,71	75%
28/02/2002	Antecipação IR na França	R\$ 159.021,75	75 %
TOTAL		RS 276.814,70	75%

Tabela 7

(...)

Fica, então, desde já, limitado o alcance da matéria a ser aqui analisada, considerando a parcela acima mencionada (não impugnada).

No que diz respeito à parcela impugnada, a decisão recorrida deixou de acolher o pedido do Recorrente sob os seguintes argumentos (fl. 2401), *in verbis*:

A autoridade lançadora efetuou a glosa do imposto de renda pago no exterior em virtude: ou da falta de apresentação de comprovantes desses pagamentos ou por não existirem acordos, tratados e convenções internacionais para eliminar a dupla tributação entre o Brasil e o país onde ocorreu a retenção/pagamento de imposto.

Processo nº 11516.000152/2004-51
Acórdão n.º 106-17-147

CC01/C06
Fls. 2.700

O contribuinte, por sua vez, vem aos autos discordar de parte do lançamento apresentando, às folhas 2.185 a 2.232, os comprovantes relativos a pagamentos de imposto de renda no exterior, devidamente acompanhados de tradução juramentada e, às folhas 2.234 a 2.349, cópias das legislações da Austrália, México e Chile, autenticadas pelas representações diplomáticas no Brasil e traduzidas por tradutor juramentado, que permitiriam a compensação do imposto pago em outros países sobre rendimentos auferidos nestes últimos que estejam também sujeitos à tributação pelo imposto de renda.

Foram, então, reproduzidos os dispositivos legais que regem a matéria, e tomada a seguinte conclusão: “O tratamento fiscal será, portanto, aquele pactuado entre o Brasil e o país contratante, com o fim de evitar a dupla tributação internacional da renda, ou o definido na legislação que permita a reciprocidade de tratamento fiscal sobre os ganhos e os impostos em ambos os países.”.

Foi mencionado, ainda, na decisão recorrida, o Ato Declaratório COSIT nº 31, de 10 de setembro de 1998, que informa os países que assinaram acordos internacionais com o Brasil com o intuito de evitar a dupla tributação da renda. E, dentre os países relacionados, encontram-se a Alemanha, França e Itália (para os quais o contribuinte apresentou os comprovantes de rendimentos relativos ao imposto de renda retido na fonte).

A conclusão a que chegaram os membros da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis-SC, após a análise das provas apresentadas pelo contribuinte às fls. 2.185-2.232, foi a seguinte:

4.2.1. Do imposto de renda pago na Itália – Diadora SPA:

Da glosa de fevereiro de 2001:

(...)

Ocorre que não há correlação entre as informações constantes do documento emitido pela Diadora SPA e os valores e datas declarados pelo contribuinte no ajuste anual. Repita-se: a empresa informa que pagou rendimentos (US\$ 24,108,33) e reteve imposto na fonte (US\$ 7,232,39) no dia 16 de março de 2001; por outro lado o contribuinte alega que tal comprovante refere-se a rendimentos (US\$ 300,000.00) e imposto de renda retido na fonte (US\$ 7,000.00) relativos ao mês de fevereiro daquele ano-calendário.

Diante do quadro que se apresenta não há como se concluir, portanto, pela comprovação da retenção. Desta forma, deve-se manter o lançamento da glosa de imposto pago no exterior deduzido indevidamente do imposto devido na declaração, correspondente ao fato gerador de 28 de fevereiro de 2001, no valor de R\$ 13.626,90.

Da glosa de outubro de 2001:

(...)

Por conseguinte, deve-se alterar o lançamento da glosa de imposto pago no exterior deduzido indevidamente do imposto devido na declaração, correspondente ao fato gerador de 31 de outubro de 2001, no valor de R\$ 20.233,50 para R\$ 1.483,75 (R\$ 20.233,50 - R\$ 18.747,75).

Da glosa de fevereiro de 2002:

(...)

Da mesma forma que no item (a) acima, verifica-se que não há equivalência nem de valores nem de datas entre as informações declaradas pelo contribuinte e aquelas constantes dos documentos juntados aos autos.

Desse modo, deve-se manter a glosa efetuada pela autoridade lançadora do imposto de renda pago no exterior, para o fato gerador de 28 de fevereiro de 2002, no valor de R\$ 27.547,76.

4.2.2. Do imposto de renda pago na França – Garantia do Torneio em Lyon:

Assim como no item 4.2.1 (b), é de se acatar a comprovação da retenção do imposto de renda pago no exterior em razão da equivalência entre os valores, não obstante o contribuinte declarar o recebimento e a correspondente retenção do imposto de renda na fonte, no mês seguinte ao informado pela fonte pagadora.

Por conseguinte, deve-se alterar o lançamento da glosa de imposto pago no exterior deduzido indevidamente do imposto devido na declaração, correspondente ao fato gerador de 31 de março de 2001, no valor de R\$ 36.637,40 para R\$ 355,28 (R\$ 36.637,40 - R\$ 36.282,12).

4.2.3. Do imposto de renda pago na Alemanha (Garantia de Stuttgart):

Desta forma, fica comprovado que o contribuinte recebeu na Alemanha, em outubro de 2001, a importância de R\$ 269.780,00 (US\$ 100.000,00), sendo-lhe retido na fonte o imposto de R\$ 82.552,68 (US\$ 30.600,00)....

Como a dedução não poderá exceder a diferença entre o imposto calculado com a inclusão daqueles rendimentos e o imposto devido sem a inclusão dos mesmos rendimentos, o imposto de renda pago no exterior, passível de compensação na Declaração de Ajuste Anual, limita-se a R\$ 74.189,50 (equivalente a 27,5% sobre os rendimentos), conforme artigo 24 do Decreto nº 76.988/76, acima transcrito.

Deve-se, portanto, alterar o lançamento da glosa de imposto pago no exterior deduzido indevidamente do imposto devido na declaração, correspondente ao fato gerador de 31 de outubro de 2001, no valor de R\$ 82.552,68 para R\$ 8.363,18 (R\$ 82.552,68 - R\$ 74.189,50).

4.2.4. Conclusão:

Processo nº 11516.000152/2004-51
Acórdão n.º 106-17.147

CC01/C96
Fls. 2.701

Diante do exposto, deve-se alterar a glosa de imposto pago no exterior deduzido indevidamente do imposto devido na declaração de ajuste anual de 2001 (item 003 do Auto de Infração, à folha 1.927) para os valores abaixo especificados:

Em resumo, foram restabelecidas em parte as deduções do IR pago no exterior, no total de R\$ 129.219,37; mas somente em relação aos rendimentos auferidos em países com os quais o Brasil comprovadamente mantinha relação de reciprocidade, nos termos acima referidos.

Em seguida, as autoridades julgadoras *a quo* analisaram as razões apresentadas pelo contribuinte no tocante às glosas dos valores do imposto de renda pagos na Austrália, México e Chile. Quanto a estes concluíram que não havia a prova da reciprocidade de tratamento entre o Brasil e os referidos países, de forma que a compensação do imposto não seria permitida.

Como, em sede de Recurso Voluntário, não foram efetuadas quaisquer novas alegações, eis que o Recorrente basicamente repisou os argumentos já apresentados em sua peça impugnatória - os quais foram minuciosamente analisados pelas autoridades julgadoras de Primeira Instância.

Todavia, o Recorrente ainda acrescenta que não há motivos para se ignorar as legislações de Austrália, México e Chile juntadas à sua impugnação, pelo fato de não terem sido autenticadas pela autoridade brasileira nestes países. Salaria que todas as normas ignoradas foram retiradas de *sites* oficiais do Governo de cada País, e traduzidas por tradutor juramentado, conforme reconhecido pelos próprios julgadores *a quo*.

Por isso pugna pelo reconhecimento de que a decisão recorrida se deu em evidente descon sideração ao princípio da verdade material.

Neste ponto, contudo, não assiste razão ao Recorrente. Os motivos que levaram as autoridades julgadoras *a quo* a não restabelecerem as glosas efetuadas do imposto de renda pago no exterior (Austrália, México e Chile) prendem-se aos seguintes fatos, *in verbis*:

Austrália

(...)

Ademais, talvez por equívoco na tradução, o documento de folha 2.236 - confirmação da Lei de Avaliação de Imposto sobre Renda da Austrália - informa que a citada legislação "representa uma parte da atual legislação do imposto sobre renda em vigor na Austrália desde 25 de fevereiro de 2004". Como o contribuinte pleiteia compensar o imposto de renda pago naquele país em 1999, a legislação juntada aos autos pelo contribuinte não comprovaria a reciprocidade de tratamento naquele ano-calendário.

México

(...)

Por último, a tradução juramentada de confirmação da legislação mexicana, à folha 2.284, afirma que a Lei do Imposto de Renda, em excerto apenso, foi publicada no Diário Oficial em 1º de janeiro de 2002. Ocorre que o contribuinte pretende compensar imposto de renda pago naquele país nos meses de fevereiro do ano-calendário 2000 e de março do ano-calendário 2001. Os fatos geradores, portanto, são anteriores à publicação da legislação mexicana trazida aos autos.

Chile

(...)

O Decreto nº 4.852, de 2 de outubro de 2003, que promulga a Convenção entre o Brasil e o Chile, destinada a evitar a dupla tributação, firmada em 3 de abril de 2001, informa que a citada Convenção somente entrou em vigor em 24 de julho de 2003,

(...)

Pelo exposto, conclui-se que não há como acatar o pleito do impugnante em deduzir o imposto pago no Chile, em março de 2000, do imposto apurado na Declaração de Ajuste Anual, exercício 2001, por falta de Acordo, Tratado ou Convenção Internacional, firmado entre o Brasil e aquele país, e por falta de comprovação da reciprocidade de tratamento em relação aos rendimentos produzidos no país, ambos vigentes à época do fato gerador.

Percebe-se, assim, que andou corretamente a decisão recorrida, eis que as normas que comprovam a reciprocidade de tratamento entre o Brasil e os referidos países **somente entraram em vigor em momento posterior àquele em que os rendimentos lá foram recebidos pelo Recorrente**, razão pela qual não procede o pedido de compensação do imposto em questão.

Por fim, no que diz respeito ao torneio ATP Tennis Master Cup, o Recorrente assim se manifestou, *in verbis*:

Como se depreende da análise das informações constantes da decisão recorrida, no item que se refere ao “limites do litígio”, foi afirmado que o Recorrente teria deixado de impugnar, entre outros, valores decorrentes do torneio “ATP Tennis Master Cup”, no montante de R\$ 104.124,71;

Quanto a este aspecto, cumpre esclarecer que o torneio em referência foi realizado na Austrália, de modo que os argumentos utilizados para sua defesa foram aqueles expostos no item acima, pela reciprocidade de tratamento, “não devendo restar dúvida de que tal matéria foi, efetivamente, impugnada”;

Neste ponto, são infundadas as alegações do Recorrente, pois está claramente identificado na peça impugnatória que o mesmo, no que concerne à compensação indevida do imposto pago no exterior (item 003 do Auto de Infração) – Austrália, assim se expressou às fls. 1969-1970, *in verbis*:

Estamos também enviando, em anexo, cópias das legislações da Austrália (documento 15), México (documento 16) e Chile (documento 17), devidamente consularizadas e traduzidas por

Processo nº 11516.000152/2004-51
Acórdão n.º 106-17.147

CC01/C06
Fls. 2.702

tradutor juramentado, que autorizam a compensação do imposto pago em outros países sobre rendimentos auferidos nestes últimos que estejam também sujeitos à tributação pelo imposto de renda na Austrália, no México e no Chile, respectivamente. Logo, uma vez que a legislação brasileira adota a reciprocidade de tratamento, os seguintes valores de imposto pago no exterior poderão ser utilizados na compensação com o imposto de renda no Brasil:

▪ *Retenções de imposto de renda relativas aos torneios de ténis "Aust. Mens Hard" e "Adidas Sydney International", realizados em janeiro de 1999 na Austrália, no valor de R\$ 9.274,67 (US\$ 7.700,66);*

(...)

No entanto, e considerando que, de fato, a parcela relativa aos rendimentos auferidos na Austrália foi impugnada como um todo, releva notar que nenhum prejuízo teve o Recorrente por terem as autoridades julgadoras considerado esta parcela do litígio como não impugnada.

Isto porque os rendimentos em questão teriam sido recebidos ao longo do ano de 2001 na Austrália. Por isso, nos termos já demonstrados acima, o imposto incidente sobre tais rendimentos não seria passível de compensação no Brasil, uma vez que somente a partir do ano de 2004 é que o imposto pago na Austrália passou a ser compensável aqui em razão da reciprocidade de tratamento com aquele país.

Por fim, em relação à glosa de fevereiro de 2002, o Recorrente argumenta que já havia apresentado na impugnação, o comprovante da retenção de imposto de renda efetuada pela Diadora naquele mês, no valor total de 13.220,38 euros, equivalentes a R\$ 27.547,76 (US\$ 11.625,00), fl. 2.186/2190, devidamente acompanhado de tradução juramentada (fls. 2196/2205).

Afirmou que o valor total do imposto retido, expresso em euros, corresponde à soma dos seguintes valores apresentados no referido comprovante: € 8.528,54 + € 8.528,54 + (€ 3.836,70) = € 13.220,38. O valor de € 3.836,70 corresponde a um número negativo, motivo pelo qual está representado entre parênteses.

Entretanto, as autoridades fazendárias consideraram esse valor como sendo positivo, tendo, dessa forma, apurado um montante total de imposto retido no exterior pela Diadora equivalente a 20.893,78 euros (resultante da soma de € 8.528,54 + € 8.528,54 + € 3.836,70). Todavia, o valor total do imposto retido pela Diadora, de acordo com o comprovante apresentado, corresponderia a 13.220,38 euros e não a 20.893,78 euros, como consta da decisão.

No entanto, a documentação mencionada pelo Recorrente se refere a março, e não a fevereiro de 2002. Assim, como já ressaltado pelas autoridades julgadoras de Primeira Instância, não há equivalência nem de valores nem de datas entre as informações declaradas pelo contribuinte e aquelas constantes dos documentos juntados aos autos. Desse modo, ratifico o entendimento de que deve ser mantida a glosa efetuada pela autoridade lançadora do imposto de renda pago no exterior, para o fato gerador de fevereiro de 2002, no valor de R\$ 27.547,76.

35

04 – MULTAS ISOLADAS – FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPF DEVIDO DE CARNÊ-LEÃO (ITEM 004 – AUTO DE INFRAÇÃO).

O último item da autuação a ser analisado por esta Câmara diz respeito à exigência da multa pela falta de recolhimento do carnê-leão sobre os rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior (objeto do item 002 do lançamento).

A decisão recorrida manteve esta parcela da autuação pelos seguintes motivos, *in verbis*:

(...)

Como dos autos se infere (v. folhas 1.902-1.908 e 1.927-1.928), a autoridade a quo efetuou o lançamento da multa isolada em virtude de o contribuinte não ter recolhido o carnê-leão devido mensalmente, relativo a (a) rendimentos omitidos recebidos de fontes situadas no exterior (item 002 do AI) e (b) glosas de imposto pago no exterior (item 003 do AI), nos anos-calendário 1999 a 2002.

Neste caso, não há que se falar em duplicidade na aplicação da multa, visto que a exigência da multa de ofício é sobre o imposto suplementar apurado na declaração de ajuste e a multa isolada é lançada em decorrência da falta de recolhimento mensal do carnê-leão. As penalidades, portanto, têm por origem fatos distintos.

(...)

E ainda:

(...)

Nota-se que a legislação aplicada não prevê hipótese de exclusão da multa isolada em caso de aplicação de outra multa de ofício, pelo contrário, determina sua imposição "ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste" (art. 44, § 1º, inciso III).

Portanto, embora as multas tenham sido lançadas no contexto do mesmo procedimento fiscal, não têm elas a mesma base de cálculo nem o mesmo embasamento legal. A multa isolada apenas é exigida nos casos em que demonstrado fica ter ocorrido falta de pagamento mensal obrigatório, em determinados meses, conforme apuração em demonstrativos às folhas 1.903-1.908, 1.911, 1.914, 1.917 e 1.920.

O Recorrente argumenta que além da multa de ofício, as autoridades fazendárias impuseram também a multa isolada decorrente da falta de recolhimento de imposto de renda a título de carnê-leão, de forma que teria havido uma dupla penalização sobre uma mesma infração. Conclui que resta evidente que a multa isolada não deve ser aplicada em conjunto com a multa de ofício, de modo que sua cobrança deve ser cancelada.

De fato, neste ponto do Recurso entendo que assiste razão ao Recorrente, pois a aplicação conjunta de ambas as multas (de ofício e isolada) implicaria na duplicidade de sanções sobre o mesmo fato, o que é vedado.

Processo nº 11516.000152/2004-51
Acórdão n.º 106-17.147

CC01/C06
Fls. 2.703

Como dos autos se infere (v. folhas 1.902-1.908 e 1.927-1.928), a autoridade *a quo* efetuou o lançamento da multa isolada em virtude do contribuinte não ter recolhido o carnê-leão devido mensalmente, relativo (I) a rendimentos omitidos e recebidos de fontes situadas no exterior (item 002 do AI) e (II) glosas de imposto pago no exterior (item 003 do AI), nos anos-calendário 1999 a 2002.

Quanto a esta matéria, impende ressaltar que este Conselho vem decidindo de forma reiterada que a multa isolada pela falta de recolhimento do carnê-leão não pode ser exigida em conjunto com a multa de ofício quando as mesmas incidirem sobre a mesma base de cálculo. É o que se vê do seguinte julgado:

MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO – CONCOMITÂNCIA – BASE DE CÁLCULO IDÊNTICA. Não pode persistir a exigência da penalidade isolada pela falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão, na hipótese em que cumulada com a multa de ofício incidente sobre a omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas, pois as bases de cálculo das penalidades são as mesmas. Recurso provido.

(Ac. 106-15.639, Rel. Cons. Gonçalo Bonet Allage)

No mesmo sentido o entendimento esposado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais:

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO – CONCOMITÂNCIA – MESMA BASE DE CÁLCULO – A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo. Recurso especial negado.

(Ac. CSRF/01-04.987, Rel. Cons. Leila Maria Scherer Leitão)

E foi exatamente o que ocorreu no caso em tela, em que a base para a exigência dos valores relativos à multa isolada é exatamente aquela utilizada pela fiscalização para a exigência do IRPF em razão da omissão de rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior.

Assim, em razão da concomitância entre a aplicação destas duas multas (isolada e de ofício), voto no sentido de excluir a parcela da multa isolada do lançamento:

Diante de todo o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para cancelar o item 001 do lançamento (relativo a omissão de rendimentos de pessoas jurídicas), bem como para excluir do mesmo a multa isolada aplicada em concomitância com a multa de ofício (item 004 do lançamento).


ROBERTA DE AZEVEDO FERREIRA PAGETTI

Voto Vencedor

Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, Redator-Designado

A matéria referente a este voto vencedor restringe-se à pertinência da infração relativa à omissão de rendimentos decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício e da cessão de direitos recebidos de pessoas jurídicas.

Inicialmente, resumem-se os pontos defensivos trazidos no recurso voluntário:

1. a autuação dessa espécie seria um último suspiro do Poder Executivo para fazer valer uma tributação mais gravosa, a despeito da regular constituição de pessoa jurídica para prestação de serviços, personalíssimos ou não;
2. o art. 129 da Lei nº 11.196/2005, norma de caráter eminentemente interpretativo nos termos do art. 106 do CTN, veio ratificar a situação pré-existente de inúmeras sociedades prestadoras de serviços intelectuais, em caráter personalíssimo ou não, quando realizada por pessoa jurídica, sujeitam-se tão somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas;
3. o atleta profissional Gustavo Kuerten firmou contrato com a empresa Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda, transferindo para esta o direito de uso sobre nome, imagem, marca e voz daquele. No tocante ao caráter patrimonial do direito de imagem dos atletas profissionais, os quais, de acordo com a decisão recorrida, não poderiam ser transferidos no que concerne à sua exploração, já se manifestou o Superior Tribunal de Justiça (REsp 74.473-RJ), em linha com a tese esposada pelo recorrente;
4. o procedimento perpetrado pela fiscalização tem como premissa a equivocada e ilegal desconsideração jurídica da empresa Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda, a qual percebeu os rendimentos de todos os contratos analisados pela autoridade fiscal, oferecendo-os a regular tributação. Tal pessoa jurídica possui como sócios distintos, Gustavo Kuerten e Rafael Kuerten, constituída com a participação de cada um em 50% do capital, percentual respeitado na distribuição de lucros, a demonstrar que tal empreendimento é efetivamente uma sociedade, que tem como atividade, entre outras, a administração do ativo constituído pelos direitos sobre a imagem, nome, marca e voz de Gustavo Kuerten, pessoa física. Trata-se de sociedade desenvolvida a partir dos esforços comuns de seus sócios Rafael e Gustavo Kuerten, sendo certo que a participação de ambos os sócios é essencial para o desenvolvimento das atividades da

sociedade, havendo, inclusive, a contratação de funcionários que dão suporte às atividades desenvolvidas (vide fls. 2.050 e seguintes);

5. os rendimentos decorrentes das atividades profissionais pessoais, correspondentes às garantias e prêmios relacionados aos torneios dos quais participa o recorrente, além das bonificações decorrentes de sua posição no ranking da ATP, sempre foram oferecidos à tributação na pessoa física. De outra banda, os valores percebidos pela pessoa jurídica Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda, decorrentes de sua atividade de administração dos direitos sobre a imagem, nome, marca e voz, foram tributados por esta, sem que tal fato constitua qualquer infração à legislação fiscal;
6. Apesar de o tenista Gustavo Kuerten figurar como anuente nos contratos fiscalizados, tal anuência não o transforma em parte nos contratos, sendo que os direitos e obrigações avençados recaem unicamente sobre as partes contratantes, não podendo tais atos privados ser desconsiderados para fins fiscais, inclusive em decorrência da única norma de suporte para tal providência, o art. 116, parágrafo único, do CTN, ter sua aplicabilidade vinculada à edição de lei ordinária, o que ainda não aconteceu, hipótese que não pode ser suprida pelo auditor atuante;
7. a decisão recorrida entendeu aplicar ao caso em tela o art. 123 do CTN, que proíbe que convenções particulares possam alterar a sujeição passiva tributária. Ora, isso não ocorreu no caso aqui em debate, já que a pessoa jurídica Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda foi constituída para administrar a atividade de exploração de imagem, nome, marca e voz do recorrente, a qual, por razões óbvias, não poderia ser desenvolvida pessoalmente pelo recorrente diante dos seus compromissos como tenista;
8. na forma do art. 126 do CTN, depreende-se que, para possuir capacidade tributária passiva, basta que a pessoa jurídica configure uma unidade econômica ou profissional, e isso implica que a desconsideração da empresa Guga Kuerten, para fins de imposição de tributação ao recorrente, acabará levando à tributação do centro de negócios ou unidade econômica ou profissional "Gustavo Kuerten", pessoa jurídica;
9. subsidiariamente, o recorrente já aduzira em sua impugnação o direito à compensação dos valores recolhidos pela Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda., a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS incidentes sobre as receitas tributadas na pessoa física do recorrente, aqui renovando o pleito.

A prestação de serviços personalíssimos por pessoa jurídica, tendo esta basicamente um único ativo, qual seja, os direitos sobre a imagem, nome, marca e voz de uma pessoa natural famosa, vinha sendo seguidamente debatida no âmbito do Primeiro Conselho de Contribuintes. Como se viu no Acórdão nº 104-21.583, sessão de 24 de maio de 2006, quando



se apreciou o caso do conhecido apresentador de TV Carlos Roberto Massa (“Ratinho”), o qual, de forma similar ao que aqui se debate, havia constituído uma empresa com seu cônjuge para exploração dos direitos de imagem, nome e voz do apresentador junto à emissora de TV, a então Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes considerou regular a imputação dos rendimentos pagos à empresa que explorava o ativo representado pelo trabalho do apresentador à própria pessoa física do apresentador, ou seja, *“os apresentadores e animadores de programas de rádio e televisão, cujos serviços são prestados de forma pessoal, terão seus rendimentos tributados na pessoa física, sendo irrelevante a existência de registro de pessoa jurídica para tratar dos seus interesses”*.

Nos caso ora em discussão, chama a atenção algumas questões, a desnaturar a possibilidade da Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda desenvolver um verdadeiro elemento de empresa, ou seja, uma atividade económica, com receitas diversas da exploração personalíssima dos direitos de imagem do recorrente, tudo a demonstrar que há apenas uma formalidade jurídica para encampar o desenvolvimento de uma atividade económica de uma específica pessoa física:

- há contratos internacionais celebrados entre empresas estrangeiras e a própria pessoa física do recorrente, com objeto similar aos contratos nacionais capitaneados pela empresa Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda, como se podem ver nos contratos com a Diadora Spa-Itália (fls. 314 a 361). Ora, como há um contrato particular entre o recorrente e a Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda para gerenciamento da imagem, nome, marca e voz do atleta profissional de ténis (fl. 2.054), ficaria ao alvedrio do tenista recorrente a celebração de contratos de exploração de sua imagem a partir da pessoa física ou da pessoa jurídica? Assim, o elemento pessoal do fato gerador do imposto de renda referente a rendimentos percebidos em situação idêntica poderia ser alterado pelo beneficiário, atribuindo-o a uma pessoa física ou a uma pessoa jurídica por si constituída? Ora, o contribuinte é aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitui o respectivo fato gerador, na forma do art. 121, I, do CTN, não estando no âmbito do sujeito passivo desnaturar, ao seu talante, a partir de negócios jurídicos privados, o real contribuinte, como inclusive vedado no art. 123 do CTN;
- a cessão dos direitos de imagem do tenista à Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda teria sido feita de forma graciosa? Ademais, parece totalmente implausível que o principal ativo de um atleta profissional de renome internacional, ou seja, sua imagem, seja transferido para uma empresa que não detém outros ativos, ficando o cedente a ser remunerado por apenas 50% dos lucros de tal empresa. Será que há razoabilidade em atribuir metade dos lucros empresariais da Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda ao sócio Rafael Kuerten, o qual poderia, no máximo, ser responsável pela captação dos contratos, isso passível de uma remuneração específica, exceto se visualizarmos a empresa como um ente unipessoal, centrado na figura do recorrente, sendo os valores que sobejam a remuneração da captação pelo sócio Rafael Kuerten mera liberalidade de um irmão para o outro?



- alega o recorrente que a Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda teria funcionários para suportar as atividades comerciais da empresa. Para tanto, logrou trazer três contracheques de funcionários diversos (fls. 2.050 a 2.052), a justificar uma estrutura empresarial. Ora, será que os modestos estípedios dos funcionários da Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda, como se vê nos contracheques juntados aos autos, traduzem a real existência de uma estrutura empresarial?
- O recorrente figura como anuente nos contratos vergastados pela fiscalização. Porém, o recorrente não é um mero anuente, a concordar com a execução de determinado negócio jurídico. Exceto pela disponibilização de imagens, a qual poderia figurar como um acervo já pronto (como no caso de um artista ou esportista já falecido), o recorrente é o principal responsável pela execução ou inexecução das avenças. Veja-se, como exemplo, por todos, o contrato firmado com o Banco do Brasil (fls. 426 a 435). Neste, o anuente deve ser impedido (!?) pelo Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda de usar boné, camisetas ou outras peças de vestuário em marcas de outras instituições; a contratada deve envidar seus maiores esforços para que o anuente mencione o nome do Banco do Brasil em todas as mídias; o anuente deve participar de almoço para divulgação do contrato de patrocínio; o anuente deve estar disponível, sete dias por ano, para gravação de comerciais, sessões de fotos, para participação de torneio de exibição patrocinado pelo Banco do Brasil; o anuente, as suas expensas, deve manter serviço de profissional de assessoria de imprensa, enviando *clipping* ao patrocinador; a contratada receberia bônus adicional se o anuente ocupasse a posição de primeiro do *ranking* mundial da ATP. Ainda, esse contrato seria rescindido se o anuente se envolvesse em atos não condizentes com a postura desportiva; no caso de morte do anuente; no caso de o anuente deixar de jogar profissionalmente por motivo de doença, contusão ou debilidade física que perdure por 09 (nove) meses consecutivos; ou caso o anuente fosse condenado por crime inafiançável. Ora, claramente esta não é a posição jurídica de um anuente, que é uma figura passiva em um negócio jurídico, que simplesmente concorda com a realização do pacto. No caso em apreço, temos um contrato bilateral, em que o Banco do Brasil e o recorrente, simultânea e reciprocamente credor e devedor um do outro, assumem obrigações recíprocas. A figura passiva, sequer necessitando figurar como anuente, é a Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda e não o recorrente;
- O recorrente defende calorosamente a necessidade da existência da Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda, como condição necessária para gerenciamento de sua carreira, recheada de compromissos internacionais. Ora, aqui há um rematado equívoco, a se imaginar que apenas uma pessoa jurídica tem condições de gerir patrimônios expressivos. Nada impede que uma pessoa física,



detentora de expressivo patrimônio, mantenha uma escrituração contábil, com contratação de terceiros agentes de sua carreira. Assim normalmente ocorre com artistas, jogadores e treinadores de futebol. É falaciosa a argumentação da necessidade de uma pessoa jurídica para gerir a carreira de um único artista, jogador ou técnico de futebol. Caso se acoberte essa estapafúrdia tese, qualquer executivo de uma grande empresa, com expressivos ganhos financeiros, se sentiria autorizado a criar uma pessoa jurídica, esta gestora de um experto em administração, o próprio executivo, este passando a perceber os salários pela distribuição de lucros da pessoa jurídica criada e não em decorrência da execução pessoal do trabalho pela pessoa física. Ainda, por que somente iria se autorizar a abertura de empresas em nome de artistas ou jogadores famosos, quando há inúmeros outros profissionais, em todas as áreas da vida social, que poderiam pugnar pelo mesmo direito, desnaturando completamente a tributação do imposto de renda da pessoa física, com ou sem vínculo empregatício? E mais, por que somente os detentores de altos vencimentos teriam direito a abertura de empresas (unipessoais!) e não as demais pessoas físicas de rendimentos mais modestos, com ou sem vínculo empregatício, todos a desfrutar de uma tributação mais favorecida no âmbito da pessoa jurídica?

Percebe-se que a constituição da empresa Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda foi um claro abuso de direito, já que o único ativo da empresa seria a imagem, nome, marca e voz do tenista Gustavo Kuerten, o qual apenas permutou a tributação dos serviços prestados de forma personalíssima pelo tenista como pessoa física para uma tributação como pessoa jurídica. Criou-se uma formalidade jurídica, destituída de qualquer substância, com o único fim de economizar o pagamento de tributos.

Deve-se anotar que não há plausibilidade jurídica em defender a regularidade da constituição de empresa de prestação de serviço, cujo único ativo é o direito de imagem de um tenista famoso, para a alienação dos desdobramentos patrimoniais de tal direito, quando se verifica que a empresa sequer agrega qualquer valor a marca negociada. Claramente seria uma sociedade cujo *affectio societatis* seria unicamente a redução do pagamento dos tributos incidentes sobre os rendimentos do trabalho percebidos pelo recorrente, e não uma atividade econômica específica, que agregasse valor aos ativos existentes no *portfolio* da empresa. Ora, é notório que uma pessoa jurídica ou pessoa física equiparada à pessoa jurídica deve desempenhar uma atividade econômica que extrapole a mera prestação pessoal de trabalho, com ou sem vínculo empregatício, sob pena de subverter completamente o regime trabalhista previsto nas leis pátrias, pois, se a tese do recorrente fosse acatada, nada impediria que qualquer pessoa física constituísse uma pessoa jurídica, passando os rendimentos do trabalho a serem pagos diretamente a empresa e essa efetuando a distribuição de lucros ao sócio. A constituição de empresa da espécie é um cristalino abuso de direito, que tem o único fim de perseguir uma tributação menos gravosa em face daquela que incidiria sobre os rendimentos do trabalho da pessoa física. Dessa forma, deve ser tributada como rendimento de pessoa física a remuneração por serviços prestados, de natureza personalíssima, com ou sem vínculo empregatício, independentemente da denominação que lhe seja atribuída.

Como reforço às razões acima deduzidas, esta que bastariam para rechaçar a pretensão do recorrente, traz-se à colação excerto do Acórdão nº 104-21.583, já citado, que julgou o recurso do conhecido apresentador televisivo, inclusive enfrentando as mesmas questões de direito deduzidas pelo ora recorrente, que também adoto como razão de decidir, *verbis*:

Processo nº 11516.000152/2004-51
Acórdão n.º 106-17.147

CC01/C06
Fls. 2.706

Antes de adentrar no mérito propriamente dito e em razão da matéria ter sido levantada na fase da sustentação oral se faz necessário algumas considerações a respeito do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, abaixo transcrito:

“Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.”

Dispõe o artigo 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - o Código Civil:

“Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.”

Não há dúvidas, que o artigo 129 foi editado para resolver problemas relacionados à tributação dos rendimentos produzidos em decorrência da prestação de serviço de natureza pessoal, oferecido ao mercado por intermédio de uma sociedade com personalidade jurídica (“empresas unipessoais”). Entretanto, no caso em discussão, o crédito tributário constituído se reporta a fato gerador ocorrido antes da vigência da mencionada lei, razão pela qual se faz necessária a verificação se o referido dispositivo legal faz inovação ou criação de regime jurídico novo, ou apenas expressa entendimento sobre legislação já existente, ou seja, é esta norma meramente interpretativa?


Indiscutivelmente a lei interpretativa não pode inovar, limita-se a esclarecer dúvida a respeito de dispositivo de lei anterior.

No meu entendimento o art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005 traz inovação e cria as “empresas unipessoais” para fins de tributação como pessoas jurídicas, antes consideradas pessoas físicas perante a legislação tributária.

Entretanto, a norma acima não possui caráter interpretativo, sendo incorreto alegar aplicação retroativa com base no art. 106, inciso I, do CTN.

O art. 106, inciso I, do CTN assim dispõe:

“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:



I - em qualquer caso, quando expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

Segundo Eduardo Espinola e Eduardo Espinola Filho, "denominam-se leis interpretativas as que têm por objeto determinar, em caso de dúvida, o sentido das leis existentes, sem introduzir disposições novas" (A Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, atualizado por Silva Pacheco, 3ª ed., Ed. Renovar, 1999, vol. 1, p.294).

Portanto, para que uma lei seja considerada interpretativa, são necessários os seguintes requisitos:

- 1) o caráter interpretativo tem que ser expresso;*
- 2) indicação da lei anterior que está sendo interpretada;*
- 3) existência de lei anterior disciplinando a matéria tratada na lei interpretativa; e 4) existência de dúvida quanto ao sentido de uma lei anterior.*

Diz o Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999:

"TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS JURÍDICAS CONTRIBUENTES Art. 146. São contribuintes do imposto 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).

§ 1º As disposições deste artigo aplicam-se a todas as firmas e sociedades, registradas ou não (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 27, § 2º).

§ 2º As entidades submetidas aos regimes de liquidação extrajudicial e de falência sujeitam-se às normas de incidência do imposto aplicáveis às pessoas jurídicas, em relação às operações praticadas durante o período em que perdurarem os procedimentos para a realização de seu ativo e o pagamento do passivo (Lei nº 9.430, de 1996, art. 60).

§ 3º As sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada são tributadas pelo imposto de conformidade com as normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas (Lei nº 9.430, de 1996, art. 55).

§ 4º As empresas públicas e as sociedades de economia mista, bem como suas subsidiárias, são contribuintes nas mesmas condições das demais pessoas jurídicas (CF, art. 173, § 1º, e Lei nº 6.264, de 18 de novembro de 1975, arts. 1º a 3º)

§ 5º As sociedades cooperativas de consumo, que tenham por objeto a compra e fornecimento de bens aos



Processo nº 11516.000152/2004-51
Acórdão n.º 106-17.147

CC01/C06
Fls. 2.707

consumidores, sujeitam-se às mesmas normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União, aplicáveis às demais pessoas jurídicas (Lei nº 9.532, de 1997, art. 69).

§ 6º Sujeita-se à tributação aplicável às pessoas jurídicas o Fundo de Investimento Imobiliário nas condições previstas no § 2º do art. 752 (Lei nº 9.779, art. 2º).

§ 7º Salvo disposição em contrário, a expressão pessoa jurídica, quando empregada neste Decreto, compreende todos os contribuintes a que se refere este artigo.

CAPÍTULO I

PESSOAS JURÍDICAS

Art. 147. Consideram-se pessoas jurídicas, para efeito do disposto no inciso I do artigo anterior:

I - as pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no País, sejam quais forem seus fins, nacionalidade ou participantes no capital (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 27, Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1962, art. 42, e Lei nº 6.264, de 1973, art. 1º);

II - as filiais, sucursais, agências ou representações no País das pessoas jurídicas como sede no exterior (Lei nº 3.470, de 1958, art. 76, Lei nº 4.131, de 1962, art. 42, e Lei nº 6.264, de 1973, art. 1º);

III - os comitentes domiciliados no exterior, quanto aos resultados das operações realizadas por seus mandatários ou comissários no País (Lei nº 3.470, de 1958, art. 76).

Art. 148. As sociedades em conta de participação são equiparadas às pessoas jurídicas (Decreto-Lei nº 2.303, de 21 de novembro de 1986, art. 7º, e Decreto-Lei nº 2.308, de 19 de dezembro de 1986, art. 3º).

Art. 149. Na apuração dos resultados dessas sociedades, assim como na tributação dos lucros apurados e dos distribuídos, serão observadas as normas aplicáveis às pessoas jurídicas em geral e o disposto no art. 254, II (Decreto-Lei nº 2.303, de 1986, art. 7º, parágrafo único).

CAPÍTULO II

EMPRESAS INDIVIDUAIS

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 - serventúrios da justiça, como tabelães, 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")."

Do texto acima transcrito é possível se concluir que as atividades exercidas por pessoas físicas abaixo relacionadas não se caracterizam como empresa individual, ainda que, por exigência legal ou contratual, encontrem-se cadastradas no

CNPJ ou que tenham seus atos constitutivos registrados em Cartório ou Junta Comercial;

(1) a pessoa física que, individualmente, exerça profissões ou explore atividades sem vínculo empregatício, prestando serviços profissionais, mesmo quando possua estabelecimento em que desenvolva suas atividades e empregue auxiliares, a exemplo de: médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras que lhes possam ser assemelhadas;

(2) a pessoa física que explore, individualmente, contratos de empreitada unicamente de mão-de-obra, sem o concurso de profissionais qualificados ou especializados;

(3) a pessoa física receptora de apostas da Loteria Esportiva e da Loteria de Números (Lotomania, Supersena, Mega-Sena etc) credenciada pela Caixa Econômica Federal, ainda que, para atender exigência do órgão credenciador, esteja registrada como pessoa jurídica, e desde que não explore, no mesmo local, outra atividade comercial;

(4) representante comercial que exerça exclusivamente a mediação para a realização de negócios mercantis, como definido pelo art. 1º da Lei nº 4.886, de 1965, uma vez que não os tenha praticado por conta própria;

(5) pessoa física que faz o serviço de transporte de carga ou de passageiros em veículo próprio ou locado, mesmo que ocorra a contratação de empregados, como ajudantes ou auxiliares.

Como se observa, a legislação tributária nunca permitiu que as pessoas físicas que, individualmente, exerçam profissões ou explorem atividade de médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras que lhes possam ser assemelhadas, tributassem seus rendimentos como se fossem pessoas jurídicas.

Ora, não há dúvidas que os valores recebidos pelo suplicante são decorrentes de natureza eminentemente pessoal, ou seja, decorrem do fruto de seu desempenho pessoal.

Indiscutivelmente, os rendimentos provenientes da cessão do direito ao uso da imagem, do direito de arena, do uso de nome profissional e execução de contrato de trabalho com natureza personalíssima, com cláusula que impossibilite de serem procedidas por outra pessoa, jurídica ou física que não o titular contratado são rendimentos que devem ser tributados na pessoa física do efetivo prestador de serviços.

Da mesma forma, é sabido que as sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada são tributadas pelo imposto de conformidade com as normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas. Entretanto, estas sociedades civis devem preencher



determinadas condições, tais como: (a) a natureza de suas atividades e dos serviços prestados deve ser exclusivamente civil; (b) todos os sócios devem estar em condições legais de exercer a profissão regulamentada para a qual estiverem habilitados, ainda que diferentes entre si, desde que cada um desempenhe as atividades ou preste os serviços privativos de suas profissões e esses objetivos estejam expressos no contrato social; (3) as receitas da sociedade devem provir da retribuição ao trabalho profissional dos sócios ou empregados igualmente qualificados; (4) as sociedades civis são aquelas em que todos os sócios estejam legalmente capacitados a atender às exigências dos serviços por elas prestados, etc. Com certeza não é o caso do suplicante, já que a sociedade é formada pelo suplicante e sua esposa, que não exerce atividade igual ao do suplicante.

Como se vê, nunca houve dúvidas que salários e rendimentos provenientes de serviços personalíssimos seriam tributados na pessoa física, tendo como única exceção a sociedade civil de profissão legalmente regulamentada, o que não é o presente caso. O legislador sempre foi inequívoco no sentido de que, em relação a salários e rendimentos produzidos pelo exercício de profissões e pela prestação de serviços de natureza não comercial, o contribuinte será a pessoa física que realiza pessoalmente o fato gerador.

A jurisprudência deste Primeiro Conselho de Contribuintes, em casos semelhantes, sempre se firmou no sentido de que rendimentos provenientes de serviços personalíssimos devem ser tributados na pessoa física.

É nítido que o referido artigo inovou no ordenamento jurídico, pois até então, a legislação tributária acerca do imposto de renda nunca deixou dúvidas que rendimentos provenientes da exploração do serviço individualmente prestado por um artista, ou seja, serviço personalíssimo, seria tributado na pessoa física prestadora do serviço, mesmo que os serviços fossem contratados e ajustados por meio de uma pessoa jurídica, pois se verifica que, na realidade, o que foi contratado foi um serviço individual.

Tenho para mim, que a referida norma tem por objetivo maior esclarecer e orientar os agentes da administração pública para que, no exercício de suas funções, não desconsiderem a personalidade jurídica de sociedades legalmente constituídas para prestação de serviços intelectuais, com a finalidade de tributar os sócios.

Assim, as empresas legalmente constituídas para a prestação de serviços intelectuais (sociedades de engenheiros, arquitetos, advogados, médicos etc) não podem ser descaracterizadas pelos agentes fiscais ao argumento de que o serviço prestado pelos profissionais aos seus contratantes seria regido pelas normas da CLT, com todos os reflexos trabalhistas e tributários daí decorrentes.

Em conclusão, o art. 129 da Lei n° 11.196, de 2005, é lei inovadora, portanto, inaplicável a regra contida no art. 106, inciso I, do CTN, aos serviços prestados por "empresas



Processo nº 11516.000152/2004-51
Acórdão n.º 106-17.147

CC01/C06
Fls. 2.709

unipessoais" (caráter personalíssimo) antes da publicação da referida lei, já que a legislação tributária anterior vedava que os rendimentos oriundos da prestação de serviço em caráter pessoal fossem tributados como de pessoa jurídica.

Quanto ao mérito em si, verifica-se que em sua peça recursal, o suplicante questionou a totalidade do lançamento do crédito tributário, oferecendo seus esclarecimentos, pontos de vista, considerações, argumentos, etc. Assim, após a síntese da peça acusatória, não vejo necessidade de tecer comentários quanto à extensa peça defensoria, já exposta no Relatório. Desta forma, reordeno em tópicos os assuntos trazidos na peça recursal, para serem apreciados, como segue.

I - RELAÇÃO COMERCIAL MASSA & MASSA LTDA x CARLOS ROBERTO MASSA:

Com relação à Massa & Massa Ltda e Carlos Roberto Massa, têm-se que no que se refere às alegações da existência formal da pessoa jurídica Massa & Massa Ltda., cabe reforçar que a fiscalização não negou tal existência, bem como não houve a sua desconstituição, como se pode constatar no Termo de Verificação Fiscal de fls. 285/291, e ao qual o recorrente se atém para elaborar suas argumentações.

Verifica-se, que a empresa referida, conforme contratos sociais de fls. 46/56 e 57/61, Massa & Martinez Ltda. até 01/03/99 e daí em diante Massa & Massa Ltda., é uma sociedade constituída por marido e mulher, ou seja, Carlos Roberto Massa e Solange Cipriano Martinez, tendo por objeto mercantil o ramo de publicidade e promoções.

Não pairam dúvidas, para quem analisa as peças contidas nos autos, que se trata, realmente, de um caso de trabalho pessoal, ou seja, prestação de serviços de natureza pessoal, prestados pelo próprio litigante, na geração dos rendimentos em causa, pois sem ele, com absoluta certeza que o faturamento da empresa ficaria em torno de receita bruta "quase zero", pois é de uma pretensão sem fronteiras querer fazer crer que retirando o Sr. Carlos Roberto Massa que o faturamento continuaria no mesmo patamar.

Indiscutivelmente, os rendimentos provenientes da cessão do direito ao uso da imagem, do direito de arena, do uso de nome profissional e execução de contrato de trabalho com natureza personalíssima, com cláusula que impossibilite de serem procedidas por outra pessoa, jurídica ou física que não o titular contratado são rendimentos que devem ser tributadas na pessoa física do efetivo prestador de serviços.

Constata-se, da mesma forma, que diante dos indícios apontados no Termo de Verificação Fiscal de fls. 285/291 a autoridade lançadora procedeu à descon sideração dos atos jurídicos aparentes (contratos de prestação de serviços, contratos de cessão do direito de imagem e do uso do nome



profissional), entendendo que o objeto de tais contratos são direitos personalíssimos, ou seja, não podem ser prestados por outra pessoa que não seja a detentora da imagem e do nome profissional em questão.

Entendimento esse amplamente defendido pelo relator da matéria quando do julgamento em Primeira Instância do qual só posso compartilhar, como já manifestado em outros julgados.

Com relação às alegações da existência formal da pessoa jurídica envolvida, cabe reforçar que a fiscalização não negou tal existência, bem como não houve a sua desconstituição, o que houve foi desconsideração dos atos jurídicos aparentes, ou seja, transferência dos rendimentos / receitas lançadas como que fossem da pessoa jurídica para a pessoa física envolvido, que é o beneficiário de fato.

Nem poderia ser diferente, já que o Instrumento Particular de Contrato de Prestação de Serviços para Realização de Programas de Televisão e Outras Avenças de fls. 62/71 e os Contratos de Parceria Para Divulgação Publicitária e Termo de Licença Onerosa de Uso de Imagem de fls. 72/194, firmados entre o suplicante e as empresas recebem a anuência / interveniência deste. Em última análise, é este ato que dá eficácia a cada contrato, porque somente o apresentador Carlos Roberto Massa, por ato de sua vontade, que pode dispor da sua imagem ou dos seus serviços. Vale dizer, que a pessoa jurídica Massa & Massa em questão não tem poder para dispor sobre o objeto do contrato, em face de tratar-se de direitos da personalidade.

Não pairam dúvidas, para quem analisa as peças contidas nos autos, que realmente se trata de direitos da personalidade, já que não se pode olvidar o trabalho pessoal, ou prestação pessoalmente de serviços, do chamado "um homem só", no caso o próprio beneficiário final dos rendimentos, na geração dos rendimentos em causa, pois sem ele, com absoluta certeza que o faturamento da empresa ficaria em torno de receita bruta "zero", repito o que já disse, ou seja, que é de uma pretensão sem fronteiras querer fazer crer que retirando o apresentador Carlos Roberto Massa que o faturamento continuaria no mesmo patamar.

Não tenho dúvidas, que as cláusulas contratuais, esclarecem sem margem de erro que os serviços a serem prestados serão prestados pessoalmente pela pessoa física do apresentador Carlos Roberto Massa, de forma que não se pode negar que os valores pagos pelas empresas envolvidas, relativos ao trabalho pessoal do apresentador Carlos Roberto Massa, são rendimentos tributáveis na pessoa física.

Como, também, não tenho dúvidas, que o direito à imagem integra os direitos da personalidade e os rendimentos daí decorrentes, são de tributação na pessoa física.

É de se reforçar, que no caso em questão, o próprio apresentador Carlos Roberto Massa é o responsável pelo cumprimento do contrato, pois, sem ele nada feito, não há como



Processo nº 11516.000152/2004-51
Acórdão n.º 106-17.147

CC01/CO6
Fls. 2.710

outro sócio substituí-lo, até porque as cláusulas contratuais são nítidas neste sentido.

Assim, não se pode negar que os valores percebidos relativamente à prestação pessoal de tais serviços e relativos aos contratos em análise correspondem a rendimentos obtidos por profissional no exercício de sua função. Restou patente, pelas próprias cláusulas contratuais, a obrigatoriedade de que os serviços sejam executados de forma pessoal pelo profissional Carlos Roberto Massa. Não há espaço para que a contratada Massa & Massa cumpra a obrigação firmada no instrumento sem a presença pessoal do contribuinte. Não há como substituí-lo, pois a essência do contrato é que a execução dos serviços seja realizada somente pelo interveniente-anuente.

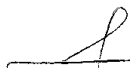
É de se salientar que o fato de a fiscalização ter intitulado como "Rendimentos do Trabalho com Vínculo Empregatício" os valores recebidos da TV SBT Canal 4 de São Paulo não significa que o Fisco teve a intenção de declarar a existência ou não de relação jurídica de emprego, nos termos da CLT, já que, como aventado pelo interessado, essa não é a sua área de competência, mas apenas separou os rendimentos por suas características em dois grupos de acordo com a origem dos rendimentos: da TV SBT, por se tratar de contrato com periodicidade praticamente diária (06 programas por semana) e com prazo de duração mais longo; e demais contratos com outras empresas, pelo qual o tempo de intervenção pessoal do apresentador é menor. No entanto, em que pese às considerações do impugnante, como já visto, a teor do § 4º do art. 3 da Lei nº 7.713, de 1988, a denominação dada aos rendimentos é absolutamente irrelevante para efeitos de tributação.

Não tenho dúvidas, que as cláusulas contratuais, esclarecem sem margem de erro que os serviços a serem prestados referem-se à realização de programas de televisão produzidos pela TV SBT e que serão prestados pessoalmente pela pessoa física de Carlos Roberto Massa, de forma que não se pode negar que os valores pagos pela TV SBT à empresa Massa & Massa Ltda., relacionado no contrato, relativos ao trabalho pessoal do Sr. Carlos Roberto Massa, são de tributação na pessoa física.

(...)

III - DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA EM SEDE ADMINISTRATIVA:

Analisando este item, constata-se pelos elementos que compõem os autos que, ao contrário do argumento do litigante, a fiscalização não adotou procedimentos no sentido de efetivar a desconsideração jurídica da empresa Massa & Massa Ltda. em sede administrativa, mesmo porque, como já exaustivamente repetido em itens anteriores, a tributação em causa, com supedâneo no enquadramento legal consignado no auto de infração, mormente o preceituado no § 4º do art. 3º da Lei nº



7.713/88, e em face do disposto nos arts. 4º, 118 e 123 do CTN, independia de tal providência, bem como da descaracterização da escrita fiscal da pessoa jurídica citada; cabe acrescer que não foi objeto de fiscalização a empresa referida, de forma que não subsistem as alegações relativas a lucros por ela distribuídos, e despesas e compras incorridas. Não há mais o que comentar ou fundamentar já que não houve a desconsideração jurídica das empresas em questão. O que houve foi o deslocamento de parte da receita lançada como de pessoa jurídica para a pessoa física.

No tocante ao pretenso suprimento da lacuna normativa do art. 116, parágrafo único, do CTN pela autoridade autuante, também melhor sorte não socorre ao recorrente. A autoridade administrativa não desconsiderou atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária (doação por alienação; ganho de capital por rendimento de trabalho), mas apenas atribuiu o fato gerador ocorrido, inconteste, o auferimento de renda, ao sujeito passivo correto, no caso a pessoa física. Trata-se da aplicação do vetusto dispositivo existente no art. 149, VI, do CTN (*O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária*).

Para finalizar, remanesce o pedido de compensação dos tributos pagos na pessoa jurídica Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda em decorrência dos rendimentos ora imputados à pessoa física do recorrente. Aqui assiste razão ao recorrente, até em razão de um paralelismo de procedimento, em obediência ao princípio da moralidade administrativa, já que soaria desarrazoado reclassificar as receitas da pessoa jurídica para rendimentos da pessoa física dos sócios, mantendo lá os tributos pagos, obrigando a empresa a solicitar uma restituição, para compensação posterior, sofrendo o ônus de eventual decadência do direito creditório ou mesmo da imposição global da multa de ofício aqui lançada, quando se sabe que, contemporaneamente ao fato gerador das receitas reclassificadas, houve pagamento parcial dos tributos sobre tais receitas/rendimentos.

Aqui, para deferir a pretensão do recorrente, mais uma vez reforço as razões acima com as deduzidas no Acórdão nº 104-21.583, em relação a idêntico ponto lá debatido, *verbis*:

VI - COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÕES RECOLHIDOS NA EMPRESA MASSA & MASSA, RELATIVO AOS RENDIMENTOS TRANSFERIDOS DE OFÍCIO PARA A PESSOA FÍSICA DE CARLOS ROBERTO MASSA:

Com referência ao pedido de compensação dos recolhimentos efetuados pela empresa Massa & Martinez Ltda. (Massa & Massa Ltda.), no sentido de deduzi-los do imposto de renda pessoa jurídica e contribuições devidos apurado nas declarações de ajuste anual do autuado, entendo que é, totalmente, procedente o pedido do suplicante.

Aliás, diga-se de passagem, deveria ter sido compensado de ofício pela autoridade lançadora, já que se trata de desclassificação de rendimentos da pessoa jurídica para pessoa física, tendo por base documentação da pessoa jurídica, não faz nenhum sentido manter a tributação da pessoa jurídica no que se refere ao valor transferido para pessoa física.



Processo nº 11516.000152/2004-51
Acórdão n.º 106-17-147

CC01/CD6
Fls 2.711

Com a devida vênia dos que assim não entendem, é de se dar razão ao contribuinte no que se refere ao pedido de compensação dos recolhimentos efetuados pela empresa Massa & Martinez Ltda. (Massa & Massa Ltda.), no sentido de deduzir do valor do imposto apurado na pessoa física do autuado.

O Estado não possui qualquer interesse subjetivo nas questões, também no processo administrativo fiscal. Dai, os dois pressupostos basilares que o regulam: a legalidade objetiva e a verdade material.

Sob a legalidade objetiva, o lançamento do tributo é atividade vinculada, isto é, obedece aos estritos ditames da legislação tributária, para que, assegurada sua adequada aplicação, esta produza os efeitos colimados (artigos 3º e 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional).

Nessa linha, compete, inclusive, à autoridade administrativa, zelar pelo cumprimento de formalidades essenciais, inerentes ao processo. Dai, a revisão do lançamento por omissão de ato ou formalidade essencial, conforme preceitua o artigo 149, IX da Lei n.º 5.172/66. Igualmente, o cancelamento de ofício de exigência infundada, contra a qual o sujeito passivo não se opôs (artigo 21, parágrafo 1º, do Decreto n.º 70.235/72).

Sob a verdade material, citem-se: a revisão de lançamento quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado (artigo 149, VIII, da Lei n.º 5.172/66); as diligências que a autoridade determinar, quando entendê-las necessárias ao deslinde da questão (artigos 17 e 29 do Decreto n.º 70.235/72); a correção, de ofício, de inexactidões materiais devidas a lapso manifesto (artigo 32, do Decreto n.º 70.235/72).

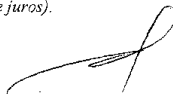
Como substrato dos pressupostos acima elencados, o amplo direito de defesa é assegurado ao sujeito passivo, matéria, inclusive, incita no artigo 5º, LV, da Constituição Federal de 1988.

A lei não proíbe o ser humano de errar: seria antinatural se o fizesse; apenas comina sanções mais ou menos desagradáveis segundo os comportamentos e atitudes que deseja inibir ou incentivar.

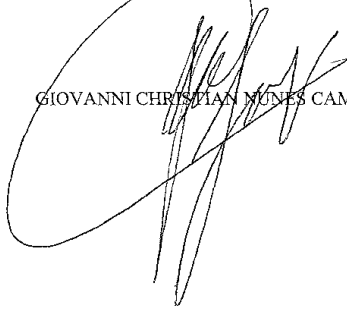
Todo erro ou equívoco deve ser reparado tanto quanto possível, da forma menos injusta tanto para o fisco quanto para o contribuinte.

Nesse contexto, entendo que deva ser compensado, proporcionalmente, os tributos (imposto de renda e contribuições) recolhidos na pessoa jurídica oriundo de valores cujo fato gerador foi transferido para a pessoa física.

É de se observar, que deve ser compensado o imposto e contribuições recolhidos na pessoa jurídica com o imposto apurado no auto de infração, antes de qualquer cálculo de acréscimos legais (multa e juros).



Ante o exposto, voto no sentido de manter a presente infração, porém deferindo o pleito compensatório como exposto acima.



GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS

Processo nº 11516.000152/2004-51
Acórdão n.º 108-17.147

CC01/C06
Fls. 2.712

Declaração de Voto

Conselheiro GONÇALO BONET ALLAGE, Relator

Em que pese a respeitável posição defendida pela corrente vencedora, adotada pelos Conselheiros Giovanni Christian Nunes Campos, Maria Lúcia Moriz de Aragão Calomino Astorga, Sérgio Galvão Ferreira Garcia e Ana Maria Ribeiro do Reis, com relação ao item 001 do auto de infração - omissão de rendimentos decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício e da cessão de direitos recebidos de pessoas jurídicas – ousei divergir para acompanhar o voto da Relatora, entendendo que esta parcela do lançamento é improcedente.

Nesta declaração de voto farei apenas breves considerações sobre a possibilidade, prevista pela legislação pátria, quanto à constituição de pessoas jurídicas para a prestação de serviços profissionais por seu sócio, ainda que com caráter personalíssimo e sem concurso de terceiros, empregados ou não, bem como sobre a plena aplicabilidade ao caso da regra prevista no artigo 129 da Lei nº 11.196, de 21/11/2005, cuja consequência é a impossibilidade de manutenção da exigência fiscal, relativamente ao item 001 do auto de infração.

Pois bem, o Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda) prevê, em seus artigos 146 e seguintes e no artigo 647, que as pessoas jurídicas são contribuintes do imposto de renda e que estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, à alíquota de um e meio por cento, os rendimentos de serviços profissionais prestados por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas.

Esta situação, aliás, parece-me inquestionável.

Segundo Edmar Oliveira Andrade Filho¹:

A compreensão, sob o ponto de vista estrutural e funcional (teleológico) do enunciado do artigo 129 da Lei nº 11.196/05, requer um exame das normas que dispõem sobre a sujeição passiva do Imposto de Renda Corporativo de modo a verificar em que condições elas determinam ou permitem escolhas por parte dos prestadores de serviços.

Percorrendo as normas do vigente Regulamento do Imposto de Renda de 1999 identificamos pelos menos duas possibilidades à disposição de uma pessoa que pretenda prestar serviços de natureza pessoal debaixo de uma forma jurídica específica: a criação de uma pessoa jurídica.

¹ Artigo "Análise Estrutural e Teleológica do Enunciado do Art. 129 da Lei nº 11.196/05", publicado na obra "Prestação de Serviços Intelectuais por pessoas jurídicas: aspectos legais, econômicos e tributários / Pedro Anan Jr., Marcelo Magalhães Peixoto, coordenadores; Gustavo Tepedino ... [et al.]. - São Paulo: MP Ed., 2008, p. 485-486.



Em primeiro lugar, os rendimentos provenientes da prestação de tais serviços poderiam vir a ser tributados de acordo com os regimes de tributação que são acessíveis às pessoas jurídicas se fosse constituída uma sociedade que adquirisse personalidade jurídica segundo um dos tipos previstos na ordem jurídica; esta escolha teria guarida no inciso I do artigo 147 do Regulamento do Imposto de Renda.

Em segundo lugar, haveria a possibilidade de escolha do regime jurídico das denominadas sociedades civis de profissão legalmente regulamentada. Havendo a possibilidade de eleição dessa via (os serviços deveriam ser objeto de lei que regulasse uma dada profissão), os rendimentos gerados podem ser tributados no regime de uma pessoa jurídica se contratado por intermédio de uma sociedade civil, na forma do § 3º do artigo 146 do Regulamento do Imposto de Renda.

Há, ainda, uma terceira hipótese. De fato, em face do disposto no inciso III do §1º do artigo 150 do Regulamento, serão tributados de acordo com os regimes aplicáveis às pessoas jurídicas os rendimentos auferidos por pessoas físicas decorrentes da exploração de quaisquer atividades econômicas de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços, com exceção daqueles listados nos itens I a VIII do § 2º do mesmo artigo 150. Trata-se, como se vê, de uma forma de equiparação de pessoas físicas a pessoa jurídica, e, neste caso, seria desnecessária a criação de uma pessoa jurídica.

Evoluindo um pouco, a possibilidade de existência de pessoas jurídicas nas quais os serviços são prestados pessoalmente pelo sócio, sem o concurso de empregados ou de outros contribuintes individuais, é admitida pela própria Secretaria da Receita Federal do Brasil, que encampou orientações dadas pelo INSS (Instrução Normativa INSS/DC nº 100/2003, artigo 156) e pela Secretaria da Receita Previdenciária (IN/SRP nº 03/2005, artigo 148).

Refiro-me, especificamente, à Instrução Normativa RFB nº 971, de 13/11/2009, cujo artigo 120 tem a seguinte redação:

Art. 120. A contratante fica dispensada de efetuar a retenção, e a contratada, de registrar o destaque da retenção na nota fiscal, na fatura ou no recibo, quando:

(...)

II - a contratada não possuir empregados, o serviço for prestado pessoalmente pelo titular ou sócio e o seu faturamento do mês anterior for igual ou inferior a 2 (duas) vezes o limite máximo do salário-de-contribuição, cumulativamente;

III - a contratação envolver somente serviços profissionais relativos ao exercício de profissão regulamentada por legislação federal, ou serviços de treinamento e ensino definidos no inciso X do art. 118, desde que prestados pessoalmente pelos sócios, sem o concurso de empregados ou de outros contribuintes individuais.

Processo n.º 11516.000152/2004-51
Acórdão n.º 106-17.147

CC01/C06
Fls. 2.713

Esta orientação normativa prevalece há longa data.

Aliás, no âmbito da legislação previdenciária, a prestação de serviços de natureza estritamente pessoal por pessoas jurídicas está prevista no § 5º, do artigo 201, do Decreto n.º 3.048/99.

Ainda se pode encontrar previsões legislativas semelhantes no artigo 9º, § 3º, do Decreto-lei n.º 406/68 (ISS), no artigo 6º, inciso II, da Lei Complementar n.º 70/91 (COFINS), no artigo 17, inciso XI, da Lei Complementar n.º 123/2006 e no artigo 9º, inciso XIII, da Lei n.º 9.317/96 (ambos referentes ao SIMPLES).

Assim, sob minha ótica, perfeitamente lícito e possível que a pessoa jurídica Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda., da qual o recorrente é sócio em conjunto com seu irmão Rafael Kuerten, firmasse contratos relacionados à exploração da imagem de Gustavo Kuerten e, conseqüentemente, auferisse receitas referentes a tal atividade.

A contribuinte do imposto de renda, relativamente a estas receitas, é ela (pessoa jurídica) e não a pessoa física de seu sócio Gustavo Kuerten.

Quando o legislador pretendeu que a receita auferida por pessoas jurídicas fosse imputada aos seus sócios, editou norma específica (Decreto-lei n.º 2.397/87), já revogada.

Conforme destacado pela Relatora, o recorrente ofereceu à tributação pela pessoa física todos os rendimentos auferidos em torneios e a título de premiação (cf. Declarações de ajuste anual de fls. 11 e seguintes, bem como planilhas de fls. 1352 a 1358), de modo que a exigência atinge, apenas, valores auferidos pela pessoa jurídica Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda. de outras pessoas jurídicas, relacionados à exploração patrimonial do direito de imagem do atuado.

Esta parcela do lançamento não pode prosperar.

Certamente com o objetivo de dirimir controvérsias semelhantes a esta, em 21/11/2005 veio à tona a Lei n.º 11.196, em cujo artigo 129 está expresso que:

Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.

Segundo penso, este dispositivo limitou-se a explicitar situação tributária que sempre existiu, apenas esclarecendo que devem ser tributadas pelo imposto de renda, entre outros tributos, as pessoas jurídicas (e não os seus sócios), relativamente às receitas decorrentes da prestação de serviços intelectuais, inclusive de natureza científica, artística ou cultural; em

caráter personalíssimo ou não, com ou sem designação de obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços.

É evidente, pois, o caráter interpretativo desta norma legal, o que se confirma pela *justificação* da sua inclusão no projeto de lei de conversão da Medida Provisória nº 252, de 15/06/2005 (PLV nº 23/05), a qual está posta nos seguintes termos:

Os princípios da valorização do trabalho humano e da livre iniciativa previstos no art. 170 da Constituição Federal asseguram a todos os cidadãos o poder de empreender e organizar seus próprios negócios. O crescimento da demanda por serviços de natureza intelectual em nossa economia requer a edição de norma interpretativa que norteie a atuação dos agentes da Administração e as atividades dos prestadores de serviços intelectuais, esclarecendo eventuais controvérsias sobre a matéria.

(Grifei)

É relevante destacar que a *justificação* do Poder Legislativo equivale à “Exposição de Motivos” do Poder Executivo.

O Egrégio Superior Tribunal de Justiça – STJ tem jurisprudência sedimentada no sentido de que a Exposição de Motivos de ato normativo e, portanto, também a sua *justificação*, são determinantes para a interpretação da norma, conforme ilustram as ementas dos seguintes julgados:

TRIBUTÁRIO IPI AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO DO D 2.917/98 ART. 4º, II, DL Nº 1.199/71. MATÉRIA CONSTITUCIONAL.

I - Embora o Decreto-Lei nº 1.199/71 não faça menção expressa à exigência de motivação, a Exposição de Motivos do Decreto nº 2.917/98 justifica que a elevação da alíquota do IPI para 5% "tem o objetivo de ajustar a tributação do IPI sobre o açúcar, revogando-se em consequência, o Decreto no 2.501, de 18 de fevereiro de 1998, por não persistirem as razões que motivaram a atribuição de crédito presumido a estabelecimentos fabricantes para equalização dos preços do produto em todas as regiões do País". Desse modo, conclui-se que a medida enquadra-se nos escopos da política econômica governamental a que se refere o art. 4º do Decreto-Lei no 1.199/71, não havendo violação desta norma pelo Decreto nº 2.917/98, criado com base no Poder Regulamentar que exerce o Presidente da República (art. 84, IV, da Constituição Federal).

(STJ, Primeira Turma, REsp nº 710.458/MG, Relator Ministro Francisco Falcão, DJ de 28/11/2005, p. 214)

ADMINISTRATIVO. 11,98%. SERVIDORES PÚBLICOS. LEI Nº 8.880/94. CONVERSÃO DE CRUZEIROS REAIS EM URV'S. REDUÇÃO DE REMUNERAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES.

Processo nº 11516.000152/2004-51
Acórdão nº 106-17.147

CC01/CO6
Fls. 2.714

I - A conversão de que trata o art. 22, da Lei nº 8.880/94, quanto aos vencimentos e proventos dos servidores públicos que têm a data de pagamento estabelecida em consequência do art. 168 da Constituição Federal, deve observar a data do efetivo pagamento.

II - Interpretação sistêmica do conteúdo da Lei nº 8.880/94, cuja Exposição de Motivos proclamam a manutenção do poder aquisitivo dos trabalhadores e servidores públicos.

III - Agravo interno desprovido.

(STJ, Quinta Turma, Ag. Rg. No REsp nº 767.792/SP, Relator Ministro Gilson Dipp, DJ de 14/11/2005 p. 403)

Segundo penso, é extreme de dúvidas o caráter interpretativo do artigo 129 da Lei nº 11.196/05.

Não se pode olvidar que, nos termos do artigo 106, inciso I, do Código Tributário Nacional – CTN, “Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: 1 - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;”, de modo que o item 001 do auto de infração é improcedente, conforme, inclusive, voto-vencido na decisão de primeira instância.

O posicionamento adotado por este julgador é corroborado pela ampla maioria da doutrina que se debruçou sobre o tema.

Nesse sentido, trago à colação excertos do Prefácio da obra citada nesta declaração de voto, de autoria do Secretário da Receita Federal no período 1995-2002, Sr. Everardo Maciej (fls. 07-09):

Os lançamentos fiscais, no âmbito da prestação de serviços intelectuais, buscam tangenciar esse impedimento. Procede-se na prática à desconsideração de pessoa, ato ou negócio jurídico como se dissimulação houvera. Não se faz, todavia, alusão à prerrogativa que teria a administração fiscal, nos termos do assinalado art. 116, parágrafo único, do CTN. Fala-se na esdrúxula figura do deslocamento de renda da pessoa jurídica para pessoa física. Cogita-se, também, da reclassificação de rendimentos, como se essa possibilidade não restasse limitada a uma mera revisão, no âmbito de um mesmo contribuinte, nas classes de rendimentos (isento para tributável, tributável exclusivamente na fonte para tributável na declaração de ajuste, etc.). Qualifica-se, por vezes, a infração como simulação, sem a aplicação de multa agravada, gerando uma contradição em termos, tendo em conta seu caráter, por suposto, doloso.

As explicações oferecidas para a atitude assumida pelas autoridades fiscais, para além do que faculta a legislação aplicável, são pifias. Não se pode dizer que a tributação das pessoas jurídicas seja mais generosa que a das pessoas físicas. Simplesmente não são comparáveis. Os custos de uma pessoa

jurídica contratada, por exemplo, são significativos maiores do que os de uma pessoa física (contabilidade, salários e encargos sociais dos empregados, aluguel e tributos patrimoniais incidentes sobre respectiva sede, etc.). Ainda que fosse procedente o entendimento de que há desequilíbrio de tratamento, a equiparação dar-se-ia pela revisão das alíquotas praticadas, não pela desconsideração da pessoa jurídica contratada. Não cabe igualmente se falar em proteção ao trabalhador, entendido como sócio da pessoa jurídica prestadora de serviço, pois é ele justamente o alvo do auto de infração lavrado, o que revelaria uma profunda ironia.

Nesse cenário de incongruências e insubsistências, o Congresso Nacional aprovou emenda à denominada "MP do Bem", que resultou no art. 129 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, pondo termo, em princípio, à insegurança jurídica vivida pelos prestadores de serviços intelectuais. Não foi exatamente assim, todavia.

Quando considerado, no curso do processo administrativo fiscal, o art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, foi tido como norma que instituiu novo regime fiscal, ainda que não se saiba o que venha a ser tal regime. Os autores deste livro que abordaram especificamente a questão são unânimes em entender o efeito retroativo da norma. Quase todos a vêem como de caráter interpretativo, tese que também perfilho. Ninguém a compreende como marco de um novo regime fiscal, com efeitos a partir de sua vigência.

De fato, a partir de 1997, em virtude do art. 55 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, se estabeleceu a integração na tributação da renda entre pessoas jurídicas e físicas, com isenção na distribuição dos resultados, sem qualquer distinção de tratamento no universo das pessoas jurídicas. Esse regime se contrapõe ao que vigorou entre 1988 e 1996, em que se admitia a compulsória distribuição aos sócios, no final de cada período-base, do lucro apurado em sociedade civis de prestação serviços de profissões regulamentadas. Essa distribuição ficava sujeita à incidência do imposto de renda na fonte, a título de antecipação do que seria devido na declaração de ajuste da pessoa física.

Portanto, desde 1997, a norma contida no art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, já produzia efeitos. Nas circunstâncias, sobre ser interpretativa, ela tem também caráter quase tautológico.

A insistência da administração fiscal em perceber de forma restritiva o comando do referido artigo 129 e o disfarçado recurso ao disposto no art. 116, parágrafo único, do CTN, já dito como carente de norma que lhe dê concretude, é que certamente inspirou o legislador a introduzir o que veio a ser chamado de Emenda Três no projeto de lei, do qual resultou a Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, que instituiu a Receita Federal do Brasil. Tal Emenda nada mais é que uma ordem de serviço, pois tão-somente lembra à autoridade administrativa que, ressalvadas as hipóteses de simulação, a desconsideração de ato ou negócio jurídico, sem autorização judicial, só poderia ocorrer com a aprovação, por lei ordinária, dos procedimentos

Processo n.º 11516.000152/2004-51
Acórdão n.º 106-17.147

CC01/CO6
Fls. 2.715

especiais reclamados pela parte final do parágrafo único do artigo 116 do CTN.

(...)

A prestação de serviços intelectuais, na forma aqui tratada, ainda suscita outras indagações. Se a autoridade fiscal entende ilícita essa prática, por que, desde sempre, não esclareceu seu entendimento, mediante a edição de atos interpretativos? O contribuinte se inscreve no cadastro fiscal, pratica os atos contratuais pactuados com o contratante, recolhe com regularidade os tributos devidos pela pessoa jurídica, por que, então, se vê inopinadamente surpreendido com uma interpretação diversa do que sempre julgou lícito? Seria o caso de se falar em deslealdade institucional?

Ortega y Gasset, certa vez, nos ensinou que a "clareza é delicadeza do legislador para com o povo". Este livro demonstra à saciedade a natureza interpretativa e a legalidade do mencionado artigo 129 da Lei n.º 11.196. Já não seria o tempo de cessar tão minúscula batalha, na perspectiva dos cofres públicos, a despeito da importância que tem para as atividades dos prestadores de serviços intelectuais, encerrando, assim, essa injustificada temporada de insegurança jurídica? Seria bom para o País.

A transcrição foi longa, mas extremamente valiosa, pois demonstra que, no caso, inexistiu omissão de rendimentos decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício e da cessão de direitos recebidos de pessoas jurídicas, sendo improcedente a exigência fiscal com relação a este ponto.

Também na obra citada, o Professor Roque Antonio Carrazza escreveu artigo chamado "O Caráter Interpretativo do Art. 129, da Lei n.º 11.196/2005", cujas conclusões, extraídas das fls. 258 do livro, passo a transcrever:

Tudo posto e considerado, só nos resta sumular as seguintes conclusões:

6.1. O artigo 129, da Lei n.º 11.196/05, tem caráter meramente interpretativo, inclusive no que respeita à tributação por meio de imposto sobre a renda e de contribuição.

6.2. O dispositivo em foco limitou-se a explicitar situação tributária que, em matéria de imposto sobre a renda e de contribuição, sempre existiu para as sociedades civis de prestação de serviços profissionais, em caráter personalíssimo ou não, relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada e, no caso daquelas de profissão legalmente regulamentada, mereceu tratamento diverso apenas no período compreendido entre 1988 e 1996 (por força do disposto no art. 2.º, do Decreto-lei n.º 2.397/87).

6.3. O artigo 129, da Lei nº 11.196/05, apenas esclareceu, de modo nítido e definitivo, que devem ser tributadas, inclusive por meio de imposto sobre a renda e de contribuição, as sociedades civis de prestação de serviços profissionais, e não as pessoas físicas que as integram.

6.4. A aplicação do artigo 129, da Lei nº 11.196/05, há de ser feita em sintonia com o disposto no artigo 106, I, do CTN, que é peremptório no sentido de que as leis tributárias interpretativas retroagem à data da entrada em vigor das leis tributárias interpretadas.

Sob minha ótica, a matéria é clara e não comporta maiores digressões.

No entanto, para quem ainda tem dúvida quanto ao cometimento de infração à legislação tributária por parte do recorrente, tenho como aplicável ao caso a regra prevista no artigo 112, inciso II, do CTN, segundo a qual “*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: (...) II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;*” (Grifei)

Com tais considerações relacionadas à improcedência do item 001 do auto de infração, acompanho o voto da Relatora.



GONÇALO BONET ALLAGE



Tema: RESGATE DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. CÔNJUGES. DECLARAÇÃO PROPORCIONAL DOS RENDIMENTOS

Conselheiro (a): Giovanni Christian Nunes Campos



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

Processo n° 13900.000138/2010-97
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2102-002.350 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de outubro de 2012
Matéria IRPF
Recorrente LÚCIA CARMEM TORRES GONÇALVES
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2008

REGIME DE CASAMENTO, COMUNHÃO UNIVERSAL DE BENS, RESGATE DE PREVIDÊNCIA PRIVADA, BEM COMUM, POSSIBILIDADE DE OS CÔNJUGES DECLARAREM, SEPARADAMENTE, METADE DOS RENDIMENTOS E DO IRRF RESPECTIVO.

A Lei Civil não excepciona da comunhão os valores aportados e resgatados em plano de previdência privada. Se assim o é, não há qualquer razão para impedir que os cônjuges declarem em separado os valores resgatados, com o IRRF respectivo, na proporção de 50% para cada um.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em DAR provimento ao recurso.

Assinado digitalmente

GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS - Relator e Presidente.

EDITADO EM: 28/10/2012

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Carlos André Rodrigues Pereira Lima, Eivanice Canário da Silva, Giovanni Christian Nunes Campos, Núbia Matos Moura, Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti e Rubens Maurício Carvalho.

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

Autenticado digitalmente em 09/11/2012 por ANTONIO ALMIR XIMENES, Assinado digitalmente em 22/11/2012

2 por GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS

Impresso em 22/11/2012 por VILMA PINHEIRO TORRES - VERSO EM BRANCO

Relatório

Aqui se transcreve o relatório da decisão recorrida, que bem sintetiza a motivação da autuação e as razões deduzidas na impugnação (fl. 38):

Contra a contribuinte em epígrafe foi emitida a Notificação de Lançamento de fls. 14/16, que alterou o resultado da declaração de ajuste anual referente ao ano-calendário de 2008, de imposto a restituir de R\$ 2.157,91 para saldo inexistente de imposto a pagar ou a restituir.

Conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 15), o procedimento resultou na apuração da seguinte infração:

Compensação Indevida de Imposto de Renda Retido na Fonte

Glosa do imposto de renda retido na fonte incidente sobre resgate de previdência privada, no valor de R\$ 2.157,91, por falta de comprovação da aplicação correspondente.

Inconformada, a interessada apresentou, em 07/05/2010, a impugnação de fls. 01, por meio da qual alega que metade dos rendimentos obtidos por seu cônjuge da Bradesco Vida e Previdência, assim como 50% do correspondente imposto de renda na fonte, foram declarados por ela, nos termos do art. 226, parágrafo 5º da CF e do parágrafo inciso II, do art. 6º do RIR/99, sendo que o informe de rendimentos fornecido pela fonte pagadora está no nome do cônjuge.

Requer ainda prioridade na análise de sua impugnação, nos termos do disposto no art. 71 da Lei nº 10.741, de 01/10/2003 (Estatuto do Idoso).

Posteriormente, a contribuinte apresentou documentos, que foram juntados aos autos as fls. 21/35.

A 3ª Turma da DRJ/SP2, por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 17-47.697, 19 de janeiro de 2011 (fls. 37 e seguintes).

A decisão acima julgou improcedente a impugnação ao argumento de que os rendimentos tributáveis decorrentes de resgate de previdência privada pagos ao cônjuge da impugnante seriam rendimentos próprios, pessoais, pois buscavam o futuro recebimento de benefícios previdenciários complementares, ou seja, tais rendimentos, com o fonte respectivo, de forma integral, deveriam ser informados na declaração do esposo.

A contribuinte foi intimado da decisão acima em 17/02/2011 (fl. 42). Irresignada, interpôs recurso voluntário em 10/03/2011 (fl. 43).

No voluntário, a recorrente alega o que abaixo se transcreve (fls. 43 e 44):

DOS FATOS

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

Autenticado digitalmente em 09/11/2012 por ANTONIO ALMIR XIMENES, Assinado digitalmente em 22/11/2012

2 por GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS

Impresso em 22/11/2012 por VILMA PINHEIRO TORRES - VERSO EM BRANCO

A contribuinte em sua declaração de imposto de renda pessoa física de 2009, ano calendário de 2008, incluiu como seu ganho, 50% dos rendimentos e da retenção do Imposto de Renda Retido na Fonte, do resgate de previdência privada pago pela Bradesco Vida e Previdência S.A..

Considerou que deveria lançar o valor declarado conforme dispõe os art.6º em seu inciso II e art. 7º, do Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999, como se o resgate fosse decorrente de um bem comum, e não rendimento próprio do meu cônjuge como quer convencer a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em seu Acórdão.

DO DIREITO DA PRELIMINAR

A contribuinte, casada, do lar, sempre labutou como esposa e mãe, colocando-se como companheira em todos os momentos de sua vida, tomando todas as decisões necessárias em conjunto com seu marido.

Todos os ganhos obtidos pelo seu marido, possíveis de serem poupados, contou com a participação da agora recorrente, ora para se adquirir um imóvel, ora para aplicar os valores poupados, para complementar a renda do casal em ganhos financeiros.

A recorrente é casada com comunhão de bens, fato que não foi questionado pela decisão ora recorrida, e acredita que todos os bens do casal (imóveis, poupanças, previdência privada, e aplicações financeiras) são bens comuns do casal, portanto os rendimentos são possíveis de serem declarados 50% para cada cônjuge, incluindo-se aí o Imposto de renda retido na fonte.

DO MÉRITO

A recorrente, além do mencionado anteriormente, se fundamenta no Artigo 226 parágrafo 5º da Constituição Federal, que 6 referencia no RIR- Art 6º Na constância da sociedade conjugal, cada cônjuge terá seus rendimentos tributados na proporção de (Constituição, art 226 parágrafo 5º).

A previdência privada em nome do seu cônjuge é um bem comum sim senhor.

Senhores Conselheiros, em síntese a discordância está em a previdência privada em nome de me cônjuge é ou não 6 um bem comum.

Considerou a Delegacia da Receita Federal, em sua intimação que os rendimentos (50% dos resgates) permanecessem na declaração da recorrente ,mas, os 50% do IRRF, foram glosados.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, Relator

Declara-se a tempestividade do apelo, já que a contribuinte foi intimada da decisão recorrida em 17/02/2011 (fl. 42), quinta-feira, e interpôs o recurso voluntário em 10/03/2011 (fl. 43), dentro do trintídio legal, este que teve seu termo final em 21/03/2011, segunda-feira. Dessa forma, atendidos os demais requisitos legais, passa-se a apreciar o apelo, como discriminado no relatório.

Antes de tudo, deve-se registrar que a recorrente é casada em regime de comunhão universal de bens com o Sr. Osvaldo Gonçalves, como se vê pela Certidão de Casamento de fl. 06, sendo este o beneficiário direto dos rendimentos oriundos do resgate do Plano Gerador de Benefício Livre – PGB/PRGP, que foi informado pela metade na declaração da recorrente (com a metade do IRRF respectivo), o que culminou com a glosa do IRRF em debate.

Abaixo, o regime de bens daqueles casados em comunhão universal de bens, na forma da Lei civil:

Art. 1.667. O regime de comunhão universal importa a comunicação de todos os bens presentes e futuros dos cônjuges e suas dívidas passivas, com as exceções do artigo seguinte.

Art. 1.668. São excluídos da comunhão:

I - os bens doados ou herdados com a cláusula de incomunicabilidade e os sub-rogados em seu lugar;

II - os bens gravados de fideicomisso e o direito do herdeiro fideicomissário, antes de realizada a condição suspensiva;

III - as dívidas anteriores ao casamento, salvo se provierem de despesas com seus aprestos, ou reverterem em proveito comum;

IV - as doações antenupciais feitas por um dos cônjuges ao outro com a cláusula de incomunicabilidade;

V - Os bens referidos nos incisos V a VII do art. 1.659 [V - os bens de uso pessoal, os livros e instrumentos de profissão; VI - os proventos do trabalho pessoal de cada cônjuge; VII - as pensões, meios-soldos, montepios e outras rendas semelhantes].

Art. 1.669. A incomunicabilidade dos bens enumerados no artigo antecedente não se estende aos frutos, quando se perceberem ou vençam durante o casamento.

(...)

Observe-se que o art. 1.668 do Código Civil enumera os bens que são excluídos da comunhão e neles não há os ativos aportados e resgatados em um plano de previdência privada, que se assemelha, inteiramente, a uma poupança financeira do casal.

Eventualmente, poder-se-ia dizer que os valores aportados (e posteriormente resgatados) da previdência privada teriam origem nos proventos pessoais de cada cônjuge, o

que poderia implicar em uma incomunicabilidade. Ora, se assim o fosse, todos os bens, móveis e imóveis, bem como aplicações financeiras, adquiridas e contratadas com as sobras financeiras dos proventos do trabalho de cada cônjuge seriam bens pessoais. Ocorre que essa não é a interpretação do dispositivo legal acima, pois não há qualquer dúvida de que os bens citados (móveis, imóveis, aplicações financeiras etc.) são bens comuns, passíveis de meação, notadamente para o casal que contraiu o enlace no regime de comunhão universal de bens, como no caso vertente. Na verdade, quando se fala em incomunicabilidade dos proventos pessoais de cada cônjuge (e também das pensões, montepios e outras rendimentos semelhantes), se está falando apenas no direito à percepção de tais proventos ou rendimentos, este incomunicável. Percebidos os rendimentos do trabalho de cada cônjuge (e pensões, montepios e outras rendimentos semelhantes), esses se comunicam para fazer frente às despesas domésticas e à aquisição de eventuais bens em prol dos cônjuges.

Com as breves linhas acima, não há qualquer dúvida de que os rendimentos provenientes do resgate do Plano Gerador de Benefício Livre – PGB/PRGP é bem comum, comunicável, podendo a recorrente declarar em seu nome metade do rendimento, com o IRRF proporcional, na forma do art. 6º, II, do Decreto nº 3.000/99.

Por fim, deve-se anotar que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é remansosa no tocante à comunicabilidade dos valores percebidos a partir do trabalho laboral de cada cônjuge (ou de um deles apenas, quando a participação do que não auferir rendimento é presumida), tanto no regime de comunhão parcial de bens, e muito mais no regime de comunhão universal de bens, valores que darão origem aos bens do casal, como os aportes em uma previdência privada, como se viu nestes autos. Para tanto, vejamos os arestos abaixo:

REsp 646529 / SP, relator a Min. NANCY ANDRIGHI, 3ª Turma, DJ 22/08/2005 p. 266

Direito civil e família. Recurso especial. Ação de divórcio.

Partilha dos direitos trabalhistas. Regime de comunhão parcial de bens. Possibilidade.

- Ao cônjuge casado pelo regime de comunhão parcial de bens é devida a meação das verbas trabalhistas pleiteadas judicialmente durante a constância do casamento.

- As verbas indenizatórias decorrentes da rescisão de contrato de trabalho só devem ser excluídas da comunhão quando o direito trabalhista tenha nascido ou tenha sido pleiteado após a separação do casal.

Recurso especial conhecido e provido.

REsp 421801 / RS, relator para acórdão o Min. CESAR ASFOR ROCHA, 2ª Seção, DJ 17/12/2004 p. 410

REGIME DE BENS. COMUNHÃO UNIVERSAL. INDENIZAÇÃO TRABALHISTA.

Integra a comunhão a indenização trabalhista correspondente a direitos adquiridos durante o tempo de casamento sob o regime de comunhão universal.

Recurso conhecido mas improvido.

REsp 848660 / RS, relator o Min. PAULO DE TARSO SANSEVERINO, 3ª Turma, DJe 13/05/2011

RECURSO ESPECIAL. CIVIL. DIREITO DE FAMÍLIA. REGIME DE BENS DO CASAMENTO. COMUNHÃO PARCIAL. BENS ADQUIRIDOS COM VALORES ORIUNDOS DO FGTS. COMUNICABILIDADE. ART. 271 DO CÓDIGO CIVIL DE 1916. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA DOS ARTS. 269, IV, E 263, XIII, DO CC DE 1916. INCOMUNICABILIDADE APENAS DO DIREITO E NÃO DOS PROVENTOS. POSSIBILIDADE DE PARTILHA.

1. Os valores oriundos do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço configuram frutos civis do trabalho, integrando, nos casamentos realizados sob o regime da comunhão parcial sob a égide do Código Civil de 1916, patrimônio comum e, conseqüentemente, devendo serem considerados na partilha quando do divórcio. Inteligência do art. 271 do CC/16.

2. Interpretação restritiva dos enunciados dos arts. 269, IV, e 263, XIII, do Código Civil de 1916, entendendo-se que a incomunicabilidade abrange apenas o direito aos frutos civis do trabalho, não se estendendo aos valores recebidos por um dos cônjuges, sob pena de se malferir a própria natureza do regime da comunhão parcial.

3. Precedentes específicos desta Corte.

4. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.

REsp 1024169 / RS, relator a Min. NANCY ANDRIGHI, 3ª Turma, DJe 28/04/2010 (excerto da ementa)

Direito civil. Família. Recurso especial. Divórcio direto. Embargos de declaração. Multa prevista no art. 538, parágrafo único, do CPC, afastada. Partilha de bens. Crédito resultante de execução. Ausência de interesse recursal. Eventuais créditos decorrentes de indenização por danos materiais e morais proposta por um dos cônjuges em face de terceiro. Incomunicabilidade. Créditos trabalhistas. Comunicabilidade. Fixação dos alimentos. Razoabilidade na fixação. Comprovação da necessidade de quem os pleiteia e da possibilidade de quem os presta.

(...)

- *O ser humano vive da retribuição pecuniária que aufera com o seu trabalho. Não é diferente quando ele contrai matrimônio, hipótese em que marido e mulher retiram de seus proventos o necessário para seu sustento, contribuindo, proporcionalmente, para a manutenção da entidade familiar.*

- *Se é do labor de cada cônjuge, casado sob o regime da comunhão parcial de bens, que invariavelmente advêm os recursos necessários à aquisição e conservação do patrimônio comum, ainda que em determinados momentos, na constância do casamento, apenas um dos consortes desenvolva atividade*

remunerada, a colaboração e o esforço comum são presumidos, servindo, o regime matrimonial de bens, de lastro para a manutenção da família.

- Em consideração à disparidade de proventos entre marido e mulher, comum a muitas famílias, ou, ainda, frente à opção do casal no sentido de que um deles permaneça em casa cuidando dos filhos, muito embora seja facultado a cada cônjuge guardar, como particulares, os proventos do seu trabalho pessoal, na forma do art. 1.659, inc. VI, do CC/02, deve-se entender que, uma vez recebida a contraprestação do labor de cada um, ela se comunica.

- Amplia-se, dessa forma, o conceito de participação na economia familiar, para que não sejam cometidas distorções que favoreçam, em frontal desproporção, aquele cônjuge que mantém em aplicação financeira sua remuneração, em detrimento daquele que se vê obrigado a satisfazer as necessidades inerentes ao casamento, tais como aquelas decorrentes da manutenção da habitação comum, da educação dos filhos ou da conservação dos bens.

- Desse modo, se um dos consortes suporta carga maior de contas, enquanto o outro apenas trata de acumular suas reservas pessoais, advindas da remuneração a que faz jus pelo seu trabalho, deve haver um equilíbrio para que, no momento da dissolução da sociedade conjugal, não sejam consagradas e referendadas pelo Poder Judiciário as distorções surgidas e perpetradas ao longo da união conjugal.

- A tônica sob a qual se erige o regime matrimonial da comunhão parcial de bens, de que entram no patrimônio do casal os acréscimos advindos da vida em comum, por constituírem frutos da estreita colaboração que se estabelece entre marido e mulher, encontra sua essência definida no art. 1.660, incs. IV e V, do CC/02.

- A interpretação harmônica dos arts. 1.659, inc. VI, e 1.660, inc. V, do CC/02, permite concluir que, os valores obtidos por qualquer um dos cônjuges, a título de retribuição pelo trabalho que desenvolvem, integram o patrimônio do casal tão logo percebidos. Isto é, tratando-se de percepção de salário, este ingressa mensalmente no patrimônio comum, prestigiando-se, dessa forma, o esforço comum.

- "É difícil precisar o momento exato em que os valores deixam de ser proventos do trabalho e passam a ser bens comuns, volatizados para atender às necessidades do lar conjugal."

- Por tudo isso, o entendimento que melhor se coaduna com a essência do regime da comunhão parcial de bens, no que se refere aos direitos trabalhistas perseguidos por um dos cônjuges em ação judicial, é aquele que estabelece sua comunicabilidade, desde o momento em que pleiteados. Assim o é porque o "fato gerador" de tais créditos ocorre no momento em que se dá o

desrespeito, pelo empregador, aos direitos do empregado, fazendo surgir uma pretensão resistida.

- Sob esse contexto, se os acréscimos laborais tivessem sido pagos à época em que nascidos os respectivos direitos, não haveria dúvida acerca da sua comunicação entre os cônjuges, não se justificando tratamento desigual apenas por uma questão temporal imposta pelos trâmites legais a que está sujeito um processo perante o Poder Judiciário.

- Para que o ganho salarial insira-se no monte-partível é necessário, portanto, que o cônjuge tenha exercido determinada atividade laborativa e adquirido direito de retribuição pelo trabalho desenvolvido, na constância do casamento. Se um dos cônjuges efetivamente a exerceu e, pleiteando os direitos dela decorrentes, não lhe foram reconhecidas as vantagens daí advindas, tendo que buscar a via judicial, a sentença que as reconhece é declaratória, fazendo retroagir, seus efeitos, à época em que proposta a ação. O direito, por conseguinte, já lhe pertencia, ou seja, já havia ingressado na esfera de seu patrimônio, e, portanto, integrado os bens comuns do casal.

- Consequentemente, ao cônjuge que durante a constância do casamento arcou com o ônus da defasagem salarial de seu consorte, o que presumivelmente demandou-lhe maior colaboração no sustento da família, não se pode negar o direito à partilha das verbas trabalhistas nascidas e pleiteadas na constância do casamento, ainda que percebidas após a ruptura da vida conjugal.

- No que se refere aos alimentos arbitrados em favor da recorrente, ao analisar a prova e definir como ocorreram os fatos, que se tornam imutáveis nesta sede especial, constou do acórdão a conclusão, pautada no binômio necessidades da alimentanda e possibilidades do alimentante, bem como esquadrinhando residual capacidade para o trabalho da recorrente, que o percentual de 25% sobre os proventos auferidos pelo recorrido junto ao INSS coaduna-se com a realidade social vivenciada pelas partes, de modo que não merece reparo, nesse aspecto, o julgado.

Recurso especial parcialmente provido. (grifos que não do original)

Ante o exposto, voto no sentido de DAR provimento ao recurso.

Assinado digitalmente

Giovanni Christian Nunes Campos

DF CARF MF

Fl. 61

Processo nº 13900.000138/2010-97
Acórdão n.º **2102-002.350**

S2-CIT2
Fl. 6

CÓPIA



Tema: APLICAÇÃO DO TRATADO BRASIL-JAPÃO A REMESSA DE JUROS
DECORRENTES DE EURO BONDS

Conselheiro (a): Alexandre Naoki Nishioka



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

Processo n° 10680.004023/2005-58
Recurso n° 148.618 Voluntário
Matéria IRRF
Acórdão n° 102-49.480
Sessão de 04 de fevereiro de 2009
Recorrente MAXITEL S.A.
Recorrida 3ª. TURMA/DRJ-BELO HORIZONTE/MG

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

IRRF. REMESSA DE JUROS DECORRENTES DE *EUROBONDS (FLOATING RATE NOTES)*. AGENTE PAGADOR RESIDENTE NO JAPÃO. TRATADO BRASIL-JAPÃO. APLICABILIDADE.

O tratado para evitar a dupla tributação celebrado entre Brasil e Japão é aplicável às remessas de juros efetuadas a agentes pagadores residentes no Japão, ainda que o beneficiário efetivo esteja localizado em outro país.

Não há, no referido tratado, cláusula que estabeleça a necessidade de o residente no Japão ser o beneficiário efetivo dos juros, como aquelas contidas em várias convenções celebradas pelo Brasil.

Hipótese em que a remessa foi realizada a título de juros a agente pagador residente no Japão, nos exatos termos dos contratos de câmbio e dos certificados de registro de capital estrangeiro acostados aos autos.

Na emissão de *eurobonds*, o agente pagador exerce funções bem definidas, não se podendo dizer que tenha sido incluído na operação apenas para ensejar a aplicação do Tratado Brasil-Japão.

Ainda que se pudesse entender hipoteticamente que teria havido abuso de formas jurídicas, o parágrafo único do artigo 116 do CTN somente poderá ser aplicado após a promulgação da lei ordinária nele mencionada, ao contrário do que ocorre nas hipóteses de dolo, fraude e simulação, inexistentes no caso dos autos.

IRPF. MULTA ISOLADA DECORRENTE DE RECOLHIMENTO EM ATRASO. MEDIDAS PROVISÓRIAS 303/2006 E 351/2007 E LEI 11.488/2007. APLICAÇÃO RETROATIVA, NOS TERMOS DO ARTIGO 106, II, "C", DO

Processo nº 10680.004023/2005-58
Acórdão n.º 102-49.480

CC01/C02
Fls. 719

CTN. PRETENDIDA EXIGÊNCIA DE JUROS DE MORA, COM BASE NO ARTIGO 61 DA LEI 9.430/96. IMPOSSIBILIDADE.

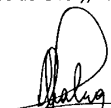
Nos termos do art. 44 da Lei 9.430/96, dependendo do caso, são devidas apenas as multas de 75% e 50%, esta última exigida isoladamente.

A multa de mora incide nos termos do artigo 61 da Lei 9.430/96, desde que não haja lançamento de ofício. Uma vez efetuado o lançamento de ofício, a incidência da multa deve obedecer ao disposto no artigo 44 da mesma lei, que, em situações como a dos autos, não mais prevê a multa isolada.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para: a) reconhecer a aplicação da alíquota de 12,5% em relação às remessas de juros ao Japão; b) afastar a incidência da multa isolada em razão da retroatividade benigna (Lei nº 11.488, de 2007, e art. 106 do CTN), nos termos do voto do relator.


IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO
Presidente


ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA

Relator

FORMALIZADO EM:

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros José Raimundo Tosta Santos, Silvana Mancini Karam, Núbia Matos Moura, Eduardo Tadeu Farah, Vanessa Pereira Rodrigues Domene e Moisés Giacomelli Nunes da Silva. Fez sustentação oral a Dra. Silvana Bussab Endres OAB 65330-SP.

Processo nº 10680.004023/2005-58
Acórdão n.º 102-49.480

CCD1/CO2
Fls. 720

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 486/502) interposto em 15 de setembro de 2005 contra o acórdão de fls. 458/468, do qual a Recorrente teve ciência em 17 de agosto de 2005 (fls. 479), proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte (MG), que, por unanimidade de votos, julgou procedente o auto de infração de fls. 16/20, lavrado em 28 de março de 2005 (ciência em 28 de março de 2005, fls. 17), em decorrência de falta de recolhimento do imposto de renda na fonte sobre remessas de juros e comissões para o exterior e de falta de recolhimento da multa de mora do IRRF sobre remessas de juros para o exterior, verificadas nos anos-calendário de 1999, 2000, 2001 e 2002.

O relatório do acórdão recorrido resume as infrações apontadas e as alegações contidas na impugnação da Recorrente da seguinte forma:

“O auto de infração a folhas 16 a 23 exige do sujeito passivo crédito tributário no montante de R\$ 19.119.842,70, assim discriminado:

Imposto de renda retido na fonte (IRRF)	R\$ 6.382.426,31
Juros de mora (calculados até 28/02/2005)	R\$ 4.525.100,92
Multa proporcional	R\$ 4.786.819,70
Multa exigida isoladamente	R\$ 3.425.495,77

A - DESCRIÇÃO DAS INFRAÇÕES IMPUTADAS

Os autuantes, fazendo remissão ao termo de verificação fiscal a folhas 24 a 27, atribuem à autuada duas infrações, de cuja descrição adiante se faz uma síntese, segundo o que consta no lançamento.

1. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRRF SOBRE REMESSAS PARA O EXTERIOR DE JUROS E COMISSÕES. Foram apuradas diferenças de recolhimento de IRRF incidente sobre remessas de juros e comissões para o exterior. Data dos fatos geradores: 06/12/1999, 29/12/1999, 17/02/1999; 17/08/2000; 20/02/2001; 17/08/2001; 19/02/2002; 17/05/2002. Enquadramento legal: artigo 5º da Lei nº 4.154, de 1962; artigos 63, § 2º, e 83, inciso I, alínea “b”, da Lei nº 8.981, 1995; artigo 28 da Lei nº 9.249, de 1995; artigo 3º da Lei nº 9.816, de 1999; artigos 685, inciso I, e 725, ambos do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR 1999).

2. FALTA DE RECOLHIMENTO DA MULTA DE MORA DEVIDA PELO RECOLHIMENTO EM ATRASO DO IRRF SOBRE REMESSAS PARA O EXTERIOR DE JUROS. Embora tenha efetuado após o vencimento o pagamento do IRRF incidente sobre remessas para o exterior de juros, a autuada não recolheu a multa de mora respectiva. Data do fato gerador: 28/02/2001. Enquadramento legal: artigos 43, 44, § 1º, e 61 da Lei nº 9.430, de 1996; artigos 843, 950 e 957, parágrafo único, inciso II, do RIR 1999.

B - IMPUGNAÇÃO DO LANÇAMENTO

Tendo sido notificada do lançamento em 28 de março de 2005, em 27 de abril de 2005 a autuada apresentou a impugnação juntada a folhas 296 a 309. Os enunciados seguintes resumem o seu conteúdo.

Diferenças apuradas de IRRF sobre remessas para o exterior de juros

- Conforme relatado no termo de verificação fiscal, a atuada emitiu títulos no exterior a partir de julho de 1999, com encargos devidos semestralmente, e em razão deles efetuou diversos pagamentos de juros ao estrangeiro. Por estarem inicialmente as remessas isentas do IRRF, não houve recolhimento do imposto. Posteriormente, contudo, a atuada liquidou antecipadamente parte da dívida, o que implicou perda da isenção. Antes de qualquer manifestação fiscal, a atuada efetuou o recolhimento do IRRF devido, acrescido de juros, e calculado sobre as bases de cálculo reajustadas nos termos do artigo 725 do RIR.
- Em relação a quase todas as operações abrangidas pelo lançamento, a atuada usou a alíquota de 12,5%. Embora, no entendimento dos autuantes, a alíquota correta seria 15%, conforme estipula o artigo 685, inciso I, do RIR 1999, essa alíquota não é aplicável, pois quase todas as remessas foram destinadas ao Chase Trust Bank e ao JP Morgan Trust Bank Ltd., situados em Tóquio, Japão. De acordo com a “Convenção entre os Estados Unidos do Brasil e o Japão Destinada a Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Imposto Sobre Rendimentos”, ratificada pela legislação interna brasileira, a alíquota aplicável é de 12,5% sobre o montante do lucro bruto das remessas.
- Aos negócios entre o Brasil e o Japão que impliquem incidência tributária aplica-se o tratado nipo-brasileiro, firmado em 24 de janeiro de 1967, ratificado pelo Decreto Legislativo nº 43, de 1967, e promulgado pelo Decreto nº 61.899, de 1967. Posteriormente foi alterado pelo protocolo assinado em 14/03/1976, ratificado pelo Decreto Legislativo nº 69, de 14/03/1976, e promulgado pelo Decreto nº 81.194, de 9 de janeiro de 1978.
- O artigo 10 do tratado, já com a redação alterada, dispõe que: a) os juros provenientes de um Estado contratante e pagos a um residente no outro Estado contratante são tributáveis nesse outro Estado contratante; b) esses juros podem, contudo, ser tributados no Estado contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado contratante, mas o imposto correspondente não poderá exceder 12,5% do montante bruto dos juros.
- Para confirmar as alegações, foram anexados os contratos de câmbio que autorizaram a atuada a compra de moeda estrangeira e as remessas dos juros correspondentes, nos quais está expressamente consignado que aqueles bancos japoneses são os recipientes da remessa.
- O artigo 98 do Código Tributário Nacional - CTN categoricamente dispõe que os tratados e convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha. Daí que não pode prevalecer no presente caso o artigo 685, inciso I, do RIR 1999, cuja origem é o artigo 100 do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, e no qual se fundamentam os autuantes para aplicar a alíquota de 15%, pois é incompatível com o § 2º do artigo 10 do tratado nipo-brasileiro.
- Além disso, o tratado contém normas especiais, as quais por isso mesmo prevalecem sobre as normas gerais.
- A correção do recolhimento feito pela atuada foi demonstrada e confirmada pelo laudo anexo (doc. nº 6), elaborado pela KPMG Tax Advisors Assessores Tributários Ltda., empresa especializada em auditoria contábil, especialmente contratada pela atuada. Em abono da afirmação, transcreve-se trecho do laudo que trata do assunto, no qual se inclui uma tabela em que se discriminam as remessas efetuadas por data, valor, destino e alíquota aplicada.
- Conclui-se que não é cabível a cobrança de nenhuma diferença de IRRF com relação às remessas ao Japão de juros.

Processo n.º 10680.004023/2005-58
Acórdão n.º 102-49.480

CC01/C02
Fls. 722

Multa isolada pela falta de pagamento da multa de mora

- A atuada pagou o IRRF devido antes de qualquer procedimento fiscal e, nos termos do artigo 138 do CTN, que institui a denúncia espontânea, o contribuinte que se antecipa à ação fiscal e recolhe o montante do imposto acrescido de juros fica desobrigado do recolhimento de qualquer espécie de multa. A disposição legal é clara e não admite nenhuma outra interpretação.
- Os pagamentos extemporâneos foram efetuados entre 20 de fevereiro de 2001 e 17 de maio de 2002, acrescidos de juros de mora quando devidos, conforme consta no "Demonstrativo de Valores e Apuração de Valores a Serem Lançados", elaborado e anexado ao auto de infração pelos próprios autuantes. Comprovam-no também os DARF anexos (doc. 7). Quanto ao procedimento fiscal, teve início em 11 de dezembro de 2002, conforme consta do termo de verificação fiscal. Ficou configurada, portanto, a denúncia espontânea regulada pelo artigo 138 do CTN.
- Não se sustenta a alegação de que a multa de mora seria aplicável a despeito da ocorrência de denúncia espontânea. Não há nenhuma ressalva no texto legal, e a multa é sempre sanção, qualquer que seja sua denominação jurídica. Em abono do argumento, cita-se passagem atribuída a Ilugo de Brito Machado. Esse entendimento é sistematicamente acolhido pelo Conselho de Contribuintes, no qual especificamente se pacificou que é incabível a multa isolada por falta de multa de mora. Transcreve-se então a ementa de dois acórdãos sobre o assunto, atribuídos ao Conselho de Contribuintes.
- Não se justifica a exigência de nenhuma multa quando, antes de qualquer procedimento administrativo, o débito fiscal tenha sido espontaneamente denunciado pelo contribuinte, como ocorreu no presente caso.

Pedido

- Protestando provar o alegado por todos os meios admitidos em direito, aguarda-se o recebimento e o acolhimento da impugnação, para que seja julgado improcedente o auto de infração" (fls. 460/462).

A Recorrida julgou procedente o lançamento, por meio de acórdão que teve a seguinte ementa:


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

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

Ementa: REMESSAS DE JUROS PARA O EXTERIOR – APLICAÇÃO DE CONVENÇÃO INTERNACIONAL PARA EVITAR BITRIBUTAÇÃO – Na remessa de juros para país com o qual o Brasil tenha assinado convenção internacional para evitar dupla tributação, o IRRF só incide à alíquota reduzida eventualmente prevista nessa convenção se o remetente comprovar que o efetivo beneficiário dos juros é residente naquele país para efeito de tributação pelo imposto sobre rendimentos.

MULTA ISOLADA PELO RECOLHIMENTO EM ATRASO DE TRIBUTO SEM O ACRÉSCIMO DE MULTA DE MORA – Sujeita-se a multa de 75% do valor do principal recolhido, exigida isoladamente em lançamento de ofício, o contribuinte que pagar em atraso imposto ou contribuição sem o acréscimo de multa de mora" (fls. 458).

Não se conformando, a Recorrente interpôs o recurso voluntário de fls. 486/502, no qual reiterou os argumentos expostos em sede de impugnação, aduzindo, ainda, que o

 5

Processo nº 10680.004023/2005-58
Acórdão n.º 102-49.480

CC01/C02
Fls. 723

tratado para evitar a dupla tributação entre o Brasil e o Japão não faz qualquer referência a beneficiário dos rendimentos, mas sim ao país de residência do destinatário dos juros, requisito este observado no caso concreto, já que os juros teriam sido pagos a um residente no Japão, razão pela qual a exigência do imposto não poderia exceder a alíquota de 12,5% prevista em referido tratado. Por fim, pediu a Recorrente o provimento do seu recurso, julgando-se improcedente o auto de infração para o fim de desobrigá-la de efetuar o recolhimento da diferença de IRRF, dos juros e das multas exigidas.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Relator

O recurso preenche seus requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

No mérito, em relação à incidência do IRRF, sustenta a Recorrente, em síntese, que:

(I) quase todas as remessas de juros ao exterior tiveram como destinatários residentes no Japão;

(II) as diferenças de IRRF não podem ser exigidas, haja vista a existência de tratado entre Brasil e Japão, que prevê, em seu artigo 10, §2º, que os juros provenientes de um Estado Contratante pagos a um residente no outro Estado Contratante podem ser tributados no Estado do qual provêm a uma alíquota máxima de 12,5%;

(III) o tratado entre Brasil e Japão, ao contrário de tratados firmados com outros Estados nos quais há a cláusula expressa restringindo sua aplicação aos casos em que o recebedor de rendimentos remetidos a um dos Estados Contratantes seja o seu beneficiário efetivo (*beneficial owner*), não faz qualquer menção a beneficiário efetivo de juros, bastando que haja pagamento de juros por fonte situada em um dos Estados Contratantes para residente em outro Estado Contratante;

(IV) o fato que obriga a aplicação do tratamento tributário pretendido é somente a remessa de juros ao residente no Japão, sendo irrelevantes as situações e operações posteriores ao pagamento dos juros às instituições financeiras no Japão; e

(V) a regra veiculada pelo tratado, nos termos do art. 98 do Código Tributário Nacional, sobrepõe-se à regra geral prevista no art. 685 do RIR/99, de forma que sobre os juros pagos por fonte situada no Brasil a residentes no Japão deve incidir o IRRF à alíquota de 12,5%.

O acórdão recorrido, por sua vez, houve por bem manter a exigência do tributo, sob o fundamento de que "os bancos receberam as remessas como meros repassadores de recursos, e não como os seus efetivos beneficiários" (fls. 463), concluindo que "os documentos

Processo nº 10680.004023/2005-58
Acórdão n.º 102-49.480

CC01/CO2
Fls. 724

juntados aos autos até demonstram que os credores da dívida da autuada são pessoas jurídicas sediadas em outros países. Assim, não se aplicam às remessas em causa o disposto na convenção nipo-brasileira para evitar a dupla tributação, mas sim a regra geral de incidência do IRRF sobre remessa de juros, o que significa aplicar a alíquota de 15%” (fls. 465).

O caso versa a remessa de juros decorrentes da emissão de títulos no exterior.

Como se infere dos contratos de câmbio juntados às fls. 364/410 dos autos, trata-se de empréstimo em moeda, mediante o lançamento de “floating rate notes” no “Euromercado”, em regime de colocação privada.

As *floating rate notes* são títulos de crédito transacionados no mercado internacional, com obrigações a taxa flutuante, cuja emissão era regulamentada, na época dos fatos, pela Circular do Banco Central do Brasil n.º 2.384, de 26/11/1983.

Para a análise da operação realizada, cumpre verificar as principais características destes títulos, como bem o fez José Augusto Martins, em dissertação sobre o tema:

“As principais características de uma note ou de um bond seriam:

- (i) é uma obrigação de dívida (embora alguns bonds possam ser conversíveis em ações), materializada em um instrumento transferível, com prazos médios ou longos de vencimento;*
- (ii) inicialmente, é vendido a um amplo número de investidores, através de uma ação de marketing (colocação pública) ou a um pequeno grupo determinado e específico (colocação privada);*
- (iii) é negociável no mercado secundário;*
- (iv) pode ou não ser registrado junto a alguma bolsa de valores; e*
- (v) rende juros ou é vendido inicialmente com deságio.*

A terminologia utilizada no mercado financeiro internacional não auxilia o intérprete na elaboração da distinção entre os vários instrumentos de obrigações de dívida. Os autores ingleses enumeram entre classificações de Eurobonds, diversos instrumentos de obrigações que se denominam notes, tais como os fixed rate notes ou os floating rate notes.”

(MARTINS, José Augusto. *Endividamento privado internacional: Eurobonds e instrumentos análogos*. Dissertação de mestrado. São Paulo: USP, 1999. p. 80-81).

Há de ser salientada, também, outra característica essencial desses títulos, retratada, no direito francês, por Bruno Oppetit:

« (...) un autre caractère fondamental d'une euro-émission: elle tend à réaliser un emprunt international.» (OPPETIT, Bruno. *Le contrat d'émission*

Processo nº 10680.004023/2005-58
Acórdão n.º 102-49.480

CC01/C02
Fls. 725

d'Euro-obligations. In: Université de Dijon. *Les Euro-Obligations: Eurobonds*. Paris: Librairies Techniques Paris. p. 67).

Considerando referirem-se os aludidos títulos a empréstimos internacionais, adquire grande relevância a figura do agente pagador, responsável pelo pagamento dos juros e do principal aos investidores no exterior. Como adverte Ravi Tenekoon:

“Thus the bonds are sold to investors residents in a range of countries; they will be traded in the international markets by persons and entities resident in different countries; and payment of interest and principal in respect of the bonds will occur wherever the offices of the agent will be located.” (TENEKOON, Ravi. *The law and regulation of international finance*. London: Butterwords, 1991. p. 15. *Apud*: MARTINS, José Augusto. *Endividamento privado internacional: Eurobonds e instrumentos análogos*. Dissertação de mestrado. São Paulo: USP, 1999. p. 194-195).

O agente, portanto, realiza papel essencial na sistemática de pagamento dos *bonds*, exercendo, entre outras funções, a de liberar os empréstimos para o tomador, receber o pagamento dos juros e do principal e repassá-los aos beneficiários (Cf. WOOD, Philip R. *International loans, bonds and securities regulation*. London: Sweet & Maxwell, 1995. p. 99. *Apud*: MARTINS, José Augusto. *Endividamento privado internacional: Eurobonds e instrumentos análogos*. Dissertação de mestrado. São Paulo: USP, 1999. p. 56).

No caso dos autos, o Chase Trust Bank e o JP Morgan Trust Bank Ltd., como agentes pagadores, eram encarregados do pagamento dos juros aos beneficiários. A própria Recorrente confirma, no documento apresentado à fls. 263, que o Chase Trust Bank é o “*paying agent*” dos títulos.

E a teor do que se extrai do documento juntado na fls. 165 dos autos, restou acordado entre a Recorrente e o banco que a remessa a este seria sempre realizada um dia antes da data prevista para o repasse dos juros aos credores, proporcionando-se ao banco um dia de livre movimentação dos recursos.

Trata-se de legítima operação de remessa de juros a agente pagador no Japão, que, por sua vez, poderá, por um dia, movimentar livremente os recursos, para, após, cumprir sua obrigação de repassá-los ao seu beneficiário efetivo.

E não há dúvida, da análise da documentação juntada às fls. 364/410, que, em relação às operações nela referidas, os recebedores dos juros no exterior, na qualidade de agentes pagadores, são as instituições financeiras Chase Trust Bank e JP Morgan Trust Bank Ltd., instituições sediadas no país de código 3999, o Japão.

O fato de referidos juros serem recebidos por intermédio de um agente pagador para posterior repasse aos beneficiários efetivos não desqualifica sua natureza, uma vez que, como demonstrado pela análise da operação, a relação jurídica decorrente da emissão de *euronotes* envolve elementos de estraneidade muitas vezes com diversos países.

Verificada a sistemática da operação, importa, agora, analisar os termos da convenção para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre rendimentos firmada

Processo nº 10680.004023/2005-58
Acórdão n.º 102-49.480

CC01/C02
Fls. 726

entre Brasil e Japão, promulgada pelo Decreto nº 61.899, de 14/12/1967, publicado no DO de 18/12/1967.

O artigo 10 de referido acordo determina que os juros pagos a um residente de um Estado contratante podem ser tributados no Estado de origem sob a alíquota de 12,5% do montante bruto dos juros:

"1) Os juros provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente no outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado Contratante.

2) Êsses juros poderão, contudo, ser tributados no Estado Contratante de que provenham e de acordo com a respectiva legislação, mas o imposto correspondente não poderá exceder 10% do montante bruto dos juros se:

a) os juros forem recebidos por um banco ou outra instituição financeira residente naquele outro Estado Contratante;

b) os juros forem provenientes de empréstimos feitos por uma empresa de um Estado Contratante a uma empresa do primeiro Estado Contratante engajada num empreendimento industrial, desde que os fundos para tais empréstimos tenham sido obtidos pela empresa mencionada em primeiro lugar em um banco ou outra instituição financeira unicamente com o objetivo de financiar aquela outra empresa, e que a primeira empresa possua pelo menos 25% do capital com direito a voto daquela outra empresa ao tempo em que tais empréstimos sejam feitos cujos os juros sejam pagos;

c) os juros sejam provenientes de debêntures ou outros títulos semelhantes; ou

d) os juros sejam provenientes de letras do tesouro ou outros títulos da dívida pública.

3) Não obstante o disposto no parágrafo (2), os juros provenientes de um Estado Contratante e pagos ao Governo do outro Estado Contratante, a uma sua subdivisão política ou governo municipal ou a qualquer agência o instituição (incluindo-os as instituições financeiras) de propriedade exclusiva daquele Governo, de uma sua subdivisão política ou governo municipal, ficarão isentos de imposto no primeiro Estado Contratante.

4) O termo "juros" usado no presente artigo designa os rendimentos de fundos públicos, de títulos ou debêntures, acompanhados ou não de garantia hipotecária ou de cláusula de participação nos lucros, e de créditos de qualquer natureza, bem como outros rendimentos que, pela legislação tributária do Estado de que provenham, sejam assemelhados aos rendimentos de importâncias emprestadas.

5) As disposições dos parágrafos (1) e (2) não serão aplicadas se o beneficiário dos juros, residindo num dos Estados Contratantes, tiver, no outro Estado Contratante de que provenham os juros, um estabelecimento permanente ao qual se ligue efetivamente o crédito gerador dos juros. Nesse caso será aplicável o disposto no Artigo 5.

Processo nº 10680.004023/2005-58
Acórdão n.º 102-49.480

CC01/C02
Fls. 727

6) *Os juros consideram-se provenientes de um Estado Contratante quando o respectivo devedor for o próprio Estado Contratante, uma sua subdivisão política ou governo municipal, ou uma pessoa residente nesse Estado Contratante. Todavia, quando o devedor dos juros, seja ou não residente num Estado Contratante, aí tiver um estabelecimento permanente através do qual haja sido feito o empréstimo fonte dos juros e que suporte o encargo desses juros, tais juros serão considerados como provenientes do Estado Contratante onde o estabelecimento permanente estiver situado.*

7) *Se, em consequência de relações especiais existentes entre o devedor e o credor, ou entre um e outros terceiras pessoas, o montante dos juros pagos, tendo em conta o crédito pelo qual são devidos, exceder o que seria ajustado entre o devedor e o credor na ausência de tais relações, o disposto no presente artigo somente será aplicável a este último montante. Nesse caso, a parcela excedente dos pagamentos será tributável de acordo com a legislação de cada Estado Contratante e tendo em conta as outras disposições da presente Convenção."*

Com o advento do Decreto nº 81.194, que promulgou o Protocolo que modifica e complementa o aludido acordo firmado entre Brasil e Japão, o parágrafo 2 do artigo 10 passou a ter a seguinte redação:

"(2) Esses juros podem, contudo, ser tributados no Estado Contratante de que provêm, e de acordo com a legislação desse Estado Contratante, mas o imposto correspondente não poderá exceder 12,5 por cento do montante bruto dos juros."

A Portaria do Ministério da Fazenda nº 92, de 15/02/1978, esclarece os termos segundo os quais deve ser aplicada a Convenção em exame:

"O Ministro de Estado DA FAZENDA, no uso de suas atribuições e tendo em vista o disposto na Convenção entre a República Federativa do Brasil e o Japão destinada a Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre Rendimentos, promulgada pelo Decreto nº 61.899, de 14 de dezembro de 1967, e no Protocolo que a ratifica e complementa, promulgado pelo Decreto nº 81.194, de 9 de janeiro de 1978, estabelece o seguinte:

I - Os dividendos, lucros, juros, royalties e rendimentos de assistência técnica e de serviços técnicos de que tratam os artigos 9, 10 e 11 da Convenção, decorrentes de investimentos e contratos registrados no Banco Central do Brasil, estão sujeitos no Brasil às seguintes alíquotas de imposto:

(...)

b) 12,5% (doze e meio por cento) no caso dos juros de que trata o artigo 10, parágrafo 2,

(...):

II - Os juros, de que trata o artigo 10, parágrafo 3, da Convenção, não estão sujeitos a imposto.

10

Processo nº 10680.004023/2005-58
Acórdão n.º 102-49.480

CC01/C02
Fls. 728

III -- Os rendimentos não tratados nos artigos 9, 10 e 11 da Convenção estão sujeitos ao imposto previsto na legislação brasileira.

(...).”

Verifica-se, portanto, que a remessa ao Japão de juros que, nos termos da citada Portaria, decorrem de investimentos e contratos registrados no Banco Central do Brasil, está sujeita à alíquota de 12,5%.

Para fins de verificação da subsunção do fato objeto da autuação em exame à norma de direito internacional tributário consistente no tratado Brasil-Japão, cumpre perquirir se a remessa dos juros foi realizada a um residente no Japão.

A definição de residente num Estado Contratante para fins de aplicação dos dispositivos da Convenção é extraída do seu artigo 3. Veja-se:

“Artigo 3.

Na presente Convenção, a expressão “residente num Estado Contratante” designa as pessoas que, por virtude da legislação desse Estado estão sujeitas a imposto, devido ao seu domicílio, à sua residência, à sede da sua direção ou a qualquer outro critério de natureza análoga.

(...).”

De acordo com o citado artigo, serão consideradas residentes no Japão, para fins de aplicação da Convenção, as pessoas que estiverem sujeitas ao imposto naquele país.

Registre-se, neste particular, que, para que uma pessoa seja considerada residente para fins de aplicação da convenção, importa o fato de ser passível de tributação segundo as leis dos Estados contratantes. Como afirmam Rodrigo Maitto da Silveira, Leonardo Freitas de Moraes e Castro e Celso Cláudio de Hildebrand e Grisi Filho, em estudo específico sobre a aplicabilidade do tratado Brasil-Japão ao “caso Volvo”, a conceituação de residente, à luz do artigo 4º da Convenção Modelo da OCDE, aponta que a expressão “*liable to tax*”, nele constante, “*significa suscetível de tributação, e não tem o sentido de exigir uma tributação efetiva, bastando apenas que a entidade seja contribuinte.*” E complementam os autores: “*O Brasil, na celebração de seus tratados, não adota a prática de exigir certificado de residência no outro Estado, tampouco exige, como condição de aplicação do tratado, a prova de que as pessoas tenham sido tributadas no outro Estado*” (Análise do “Caso Volvo”, in *Revista Tributária de Direito Internacional*, n. 10, 2008, p. 327).

O acordo não faz qualquer outra restrição para fins de aplicação dos seus termos, mas apenas aquela segundo a qual os juros devem ser pagos a um residente no Japão. Não traz o tratado, assim, a cláusula do beneficiário efetivo dos juros.

Não se pode olvidar que as convenções para evitar a dupla tributação firmadas mais recentemente já prevêm, para fins de aplicação do tratado, as chamadas “*limitation on benefits*”, segundo as quais se busca evitar o uso “impróprio” de tratados por não-residentes nos países signatários do acordo.

Tal uso dos tratados é denominado *treaty shopping*, que ocorre, como afirma Luís Eduardo Schoucri, quando, “*com a finalidade de obter benefícios de um acordo de bitributação, um contribuinte que, de início, não estaria incluído entre seus beneficiários, estrutura seus negócios, interpondo, entre si e a fonte de rendimento, uma pessoa ou um estabelecimento permanente, que faz jus àqueles benefícios*” (*Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: treaty shopping*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995. p. 21).

A caracterização do fenômeno, traduzido por Heleno Tórres como a “busca da melhor convenção internacional”, pressupõe a coexistência dos seguintes elementos:

- *Busca planejada da melhor convenção, visando a um resultado fiscalmente mais favorável para a operação;*
- *A pessoa que planeja (beneficiário efetivo) não deve ser residente dos países signatários da convenção escolhida;*
- *Interposição de pessoa qualificável como “residente” no país signatário do acordo selecionado, distinto do país da fonte do rendimento;*
- *Afastamento do regime aplicável pelo país da fonte do rendimento, mediante o uso do privilégio garantido pelo tratado escolhido.” (Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações internacionais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 329-330).*

A fiscalização, sob esta ótica, houve por bem aplicar a regra geral da incidência do IRRF sobre remessas ao exterior, fundamentando seu entendimento na premissa de que “*a impugnante não comprova que os beneficiários dos juros se enquadravam como residentes no Japão. Ao contrário, os documentos juntados aos autos até demonstram que os credores da dívida da autuada são pessoas jurídicas sediadas em outros países*” (fls. 465).

Ora, no caso dos autos, não se nega que a remessa de juros, em relação aos contratos juntados aos autos às fls. 364/410, foi realizada aos agentes pagadores (Chase Trust Bank e JP Morgan Trust Bank Ltd.) residentes no Japão.

O fato de a remessa ser feita a agentes não permite a desconsideração, pela fiscalização, da operação de remessa de juros, para qualificá-la na regra geral de mera remessa de rendimentos ao exterior.

Com efeito, a documentação acostada aos autos comprova que, em relação a citados contratos, trata-se de autêntica remessa de “*juros de títulos mobiliários*”, representados por *floating rate notes*.

E a classificação adotada nestes contratos de câmbio de venda confirma essa assertiva, ao apontar, como natureza da operação, o Código 35721, que representa, de acordo com o Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais (RMCCI), a remessa de “*juros de títulos mobiliários brasileiros com prazo de aplicação superior a 360 dias – notes*”:

Juros de Títulos Mobiliários Brasileiros com prazo de aplicação superior a 360 dias 9/	
- bônus	35707
- notes 12/	35721

Processo nº 10680.004023/2005-58
Acórdão n.º 102-49.480

CC01/C02
Fls. 730

- commercial papers	35745
- outros	35738

Curial, neste ponto, distinguir os limites da atuação da Administração Pública no que concerne à desconstituição dos negócios jurídicos entabulados pelas partes. Por outro giro, é necessário que se estabeleçam certas balizas que, no atual ordenamento jurídico, restringem a atuação da fiscalização de lançar créditos tributários simplesmente desconsiderando os negócios jurídicos celebrados pelas partes.

Nesse sentido, previa o Código Tributário Nacional, antes mesmo da entrada em vigor da Lei Complementar n.º 104/2001, o seguinte:

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

VII – quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação.”

Art. 150. (omissis)

§4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (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.”

Percebe-se, pois, que o ordenamento admitia, pura e simplesmente, o lançamento de crédito tributário nas hipóteses em que comprovado o dolo, a fraude ou a simulação. Em quaisquer outros casos, nos quais não se pudesse amoldar o ocorrido à norma permissiva, o lançamento era absolutamente vedado, eis que, como se sabe, norteia a Administração Pública o princípio da estrita legalidade (art. 37, *caput*, art. 150, I, e 5º, II, todos da Lei Maior e, bem assim, o estatuido no art. 97, I, e 3º, c/c 142 do Código Tributário Nacional).

E não se está a tratar, no caso vertente, de dolo, fraude ou simulação.

Cumpra asseverar, de início, o que se designa por “dolo”, em sua acepção albergada pelo direito tributário.

A respeito do referido conceito, Caio Mário verbera que:

“O mecanismo psíquico do dolo, por ação ou omissão, é o mesmo, e se verifica na utilização de um processo malicioso de convencimento, que produza na vítima um estado de erro ou de ignorância, determinante de uma declaração de vontade que não seria obtida de outra maneira.” (PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil. Introdução ao Direito Civil. Teoria Geral de Direito Civil*. 22. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 527).

Processo nº 10680.004023/2005-58
Acórdão n.º 102-49.480

CC01/C02
Fls. 731

Uma breve leitura do que se encontra assente a respeito do conceito de “dolo” no direito civil é insuficiente para a sua compreensão no âmbito do direito tributário. Isto porque, à luz do que dispõe o atual artigo 147 do Código Civil, em consonância com aquilo que a doutrina e a jurisprudência consolidaram, o dolo tem por intuito induzir o outro contratante ou permitir que permaneça com uma noção distorcida da realidade. Isto é, o dolo, para o direito civil, está adstrito à constatação de que uma das partes tenha agido de forma a ludibriar a correta e integral concepção da realidade da outra ou das demais, impedindo-a(s) de ter a correta concepção dos fatos.

A noção em direito tributário, ao contrário, é um pouco distinta, eis que a malícia volta-se a ludibriar o Fisco, ocultando-lhe, de forma comissiva ou omissiva, aspectos relacionados com a real ocorrência do fato gerador. Concorde-se, portanto, neste ponto, com Heleno Taveira Tôres, para quem “o dolo, em matéria tributária, não dispõe de autonomia para os fins de qualificar atos, comissivos ou omissivos, de exigibilidade de tributos.” (TÔRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 354). Isto é, o dolo, como figura autônoma, não se afigura suficiente para determinar a exigibilidade de tributos ou para desconsiderar negócios jurídicos válidos, mas para, a partir de sua verificação *in concreto*, determinar a ampliação do prazo decadencial, qualificar a multa imposta, dentre outros efeitos típicos.

Já a fraude é causa de nulidade do ato jurídico, como determina o art. 166 do Código Civil de 2002:

“Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando:

III – o motivo determinante, comum a ambas as partes, for ilícito (...)

VI – tiver por objeto fraudar lei imperativa”

Douglas Yamashita, em obra de fôlego sobre o tema, faz as seguintes ponderações:

“Em síntese do até aqui exposto, conclui-se, com base no art. 166, VI, que a fraude à lei não é um ato jurídico *stricto sensu*, mas um negócio jurídico celebrado com fundamento em normas constitutivas, cujo uso é disciplinado por normas regulatórias permissivas (“normas de cobertura”). Esse negócio tem por objetivo eludir regras proibitivas ou impositivas, independentemente de culpa lato sensu, violando, porém, um ou mais princípios (“norma defraudada”) da ordem jurídica” (YAMASHITA, Douglas. *Elisão e Evasão de Tributos – Planejamento Tributário: Limites à Luz do Abuso de Direito e Fraude à Lei*. São Paulo: Lex Editora, 2005. p. 262).

É bem de ver, nesse passo, que o conceito de fraude demanda a demonstração de que o fim colimado pelas partes é vedado em direito.

Bem se vê que o caso dos autos não se enquadra no conceito de dolo, que exige a ocultação de aspectos ligados à ocorrência do fato jurídico tributário, tampouco de fraude, que pressupõe um fim contrário à lei.

Resta, ainda, a análise do instituto da simulação.

A respeito do referido conceito, Alberto Xavier esclarece que *“a simulação é um caso de divergência entre a vontade (vontade real) e a declaração (vontade declarada), procedente de acordo entre o declarante e o declaratário e determinada pelo intuito de enganar terceiros”* (XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 52).

A simulação, entende a doutrina, pode ser classificada em simulação relativa ou absoluta. Sobre a simulação absoluta, o Conselheiro João Francisco Bianco verbera que *“o negócio jurídico é realizado para não ter eficácia alguma. A declaração de vontade destina-se a não produzir efeitos. As partes aparentemente querem algo; mas, na verdade, não querem nada. Seu objetivo é simplesmente enganar maliciosamente terceiros. (...)”* (BIANCO, João Francisco. In: YAMASHITA, Douglas (Coord.). *Planejamento tributário à luz da jurisprudência*. São Paulo: Lex Editora, 2007. p. 182).

De outra sorte, a simulação relativa, como preceitua Leonardo de Andrade Mattietto, *“é aquela em que há um negócio simulado, que camufla um outro negócio, o qual é dissimulado, escondido (“colorem habet, substanciam vero alteram”). Por exemplo, as partes realizam uma compra e venda, com preço fictício, quando na verdade desejam celebrar um contrato de doação.”* (In: TEPEDINO, Gustavo (Coord.). *A parte geral do novo Código Civil: estudos na perspectiva civil-constitucional*. 3 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 350).

Na simulação, portanto, é essencial que haja uma completa dissociação entre o negócio jurídico que aparentou ter sido realizado e aquele que efetivamente o foi, sendo este ajuste, entabulado pelas partes em comum acordo, realizado com o intuito de prejudicar terceiros.

Referido conceito, como é cediço, não se confunde com o de negócio jurídico indireto. Neste último, *“as partes, ao adotarem essa estrutura jurídica típica, objetivaram atingir um fim diverso daquele para o qual o negócio jurídico foi criado. Em outras palavras, as partes realizam um negócio jurídico típico para atingir uma finalidade própria de outro negócio jurídico, também típico”* (BIANCO, João Francisco. *Op. cit.* p. 184).

Note-se, portanto, que há um limite tênue entre as referidas figuras que, no entanto, não se confundem. No negócio jurídico indireto, a declaração de vontade é exatamente igual ao intuito das partes.

Com o advento da Lei Complementar n.º 104/01, institui-se um parágrafo único ao artigo 116, cujo teor segue transcrito:

“A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos estabelecidos em lei ordinária.”

A inclusão do referido preceito legal, neste esteio e a partir de uma interpretação histórico-evolutiva e sistemática, leva à conclusão de que a nova regra, ao contrário de limitar-se aos casos de dolo, fraude ou simulação, estende seus horizontes para mais além: visa a permitir a desconsideração dos negócios jurídicos que, isolada ou conjuntamente, tenham por escopo a elusão fiscal. Isto é, a norma em comento *“atribuiu aos legislativos importante instrumento para que estes possam controlar, de forma segura e objetiva, os atos elusivos que*

*sejam constituídos sem causa ou para encobrir um outro negócio real (por simulação ou fraude à lei), visando a uma economia de tributos ou superar vedações previstas pelo ordenamento e para obter vantagens fiscais, de outro modo indevidos.” (TÓRRES, Helene Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 260).*

Não se pode olvidar, contudo, que referida norma prevê, de forma absolutamente clara, a necessidade de lei ordinária que preveja os procedimentos necessários à desconsideração dos negócios jurídicos, em homenagem a diversos preceitos constitucionais de elevada monta, tais como a legalidade, a tipicidade, o não confisco, o direito à propriedade, isso sem mencionar, é claro, o princípio da segurança jurídica.

Não há espaço, pois, para a Administração Pública, em afronta às garantias e princípios, constitucionais e legais, para desconsiderar negócios jurídicos que, muito embora não possuam causa, ou, ainda assim, sejam utilizados de forma a gerar resultados atípicos, sejam revestidos de genuína legalidade, à luz do sistema jurídico.

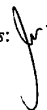
É brilhante, neste ponto, a lição de Helene Taveira Tôres que, muito embora extensa, vale trazer a lume, *in verbis*:

“Sabe-se bem, nem os efeitos e nem mesmo a validade dos negócios jurídicos são oponíveis contra o Fisco, na determinação do fato jurídico tributário. Contudo, para autorizar alguma forma de desconsideração de ato, negócio ou pessoa jurídica, a autoridade administrativa há de promover, nos limites legais, a devida qualificação dos ‘meios’ adotados (formas e tipicidade) e da ‘intenção’ dos agentes (causa do negócio). E como este é um procedimento agressivo de direitos individuais, limites formais e materiais deverão ser instituídos mui solidamente pelo legislador, acompanhando os vetores axiológicos do sistema, como princípio do não-confisco, legalidade, tipicidade, direito à propriedade, à livre iniciativa, à liberdade contratual, dentre outros. E, estes sim, são os efeitos que decorrem do art. 145, §1º, da CF. (...)”

Assim, pretendendo coibir as formas de simulação ou de fraude à lei dentro dos referidos campos de materialidades próprias, respeitando à rígida repartição de competências outorgada pela Constituição Federal, o legislador nacional exigiu, para desconsideração de atos ou negócios jurídicos, que a autoridade administrativa respeite os seguintes pressupostos: (i) que tais atos ou negócios tenham como objetivo dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, e que sejam observados, para tanto, (ii) os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária” (op. cit., pp. 271-272).

O disposto pelo artigo 116, parágrafo único, portanto, não possui, como querem alguns, eficácia contida, na forma extraída das lições de José Afonso da Silva, mas, sim, eficácia limitada, eis que está a depender de lei ordinária. Aliás, como se sabe, as normas que delimitam direitos fundamentais têm a sua interpretação de maneira restrita, o que, de resto, vem a corroborar com o entendimento ora esposado. Admitir-se, por este turno, a plena aplicabilidade da norma seria abrir as portas, quando menos, à discricionariedade do ato formal do lançamento que, como se sabe, é ato vinculado (art. 142 do CTN).

Também neste exato sentido é a lição de João Dácio Rolim, *in verbis*:



“Nos termos da lei complementar em comento, a autoridade administrativa só poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos utilizando-se de determinados procedimentos, que ainda deverão ser predefinidos por lei ordinária. Se os procedimentos não existem, não há como se implementar a atividade fiscal” (ROLIM, João Dácio. Considerações sobre a norma geral antielisiva introduzida pela Lei Complementar 104/2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001).

Vale destacar, por oportuno, que não se pode, sob pena de ferir-se os princípios da legalidade estrita e da tipicidade, limites objetivos do princípio da segurança jurídica, simplesmente importar precedentes produzidos em outros sistemas jurídicos, eis que não há coincidência das premissas adotadas para a aplicação da regra *in concreto*.

É incorreto, portanto, aplicar-se aqui, pelo menos por ora, a doutrina do “*substance over form*” (*Case Gregory vs. Helvering – 1935*, <http://caselaw.lp.findlaw.com/cgi-bin/getcase.pl?court=us&vol=293&invol=465>), ou, ainda, a interpretação econômica retirada do direito germânico (cláusula geral antielusiva do §42 do Código Tributário), ou mesmo o que se extrai da Ley General Tributaria – LGT espanhola, que coíbe a aplicação da fraude à lei (ROSEMBUJ, Túlio. *La simulación y el fraude de ley en la nueva ley general tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 1996. p. 107).

Trata-se, como é cediço, de precedentes produzidos à luz de ordenamentos específicos, com fundamentos jurídicos totalmente distintos daqueles aqui encontrados. O direito tributário, tal como consolidado na Carta Magna e aplicado pela legislação infraconstitucional doméstica, é permeado pelo princípio da legalidade, de tal sorte que uma tal prerrogativa de desconsiderar atos jurídicos válidos, ainda que engendrados com o propósito de economizar tributos, não há que ser conferida à Administração Pública até que, com a edição de lei ordinária que preveja explicitamente os procedimentos necessários para tanto, alcance-se a necessária segurança jurídica, princípio este que ainda possui como limite objetivo na seara tributária a tipicidade cerrada.

A respeito do princípio da tipicidade cerrada, valiosas são as lições de Yonne Dolacio de Oliveira:

“No que respeita ao Direito Tributário, por exemplo, a certeza exige que a criação e a majoração dos tributos sejam feitas mediante lei, de modo a possibilitar, ao contribuinte, o conhecimento dos tributos que lhe poderão ser exigidos, e ao Estado, o que poderá exigir daqueles como receitas derivadas. Mas o valor segurança postula outra reivindicação: somente será exigido o que for objeto da definição legal, afastando-se a possibilidade de acréscimos ou reduções, quer aos fatos-tipo como hipóteses de incidência, quer aos efeitos que são os tributos exigidos. Dai decorre a solidificação do tipo estrutural tributário como decisão normativa criadora da relação jurídico-tributária, que é posto para funcionar como tipo cerrado, implicando o afastamento da atividade criadora do aplicador do Direito, de modo a garantir ao contribuinte e ao Estado que os tributos sejam aqueles e somente aqueles, tal como postos pela lei e de acordo com os pressupostos de validade estabelecidos na Constituição e leis complementares desta.” (OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. *A Tipicidade no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1980. p. 75).

Processo n.º 10680.004023/2005-58
Acórdão n.º 102-49.480

CC01/C02
Fls. 735

É exatamente em função desta regra basilar, estampada no artigo 97, I, do CTN, que entendemos ser de eficácia limitada o dispositivo contido no parágrafo único do artigo 116. Ao contrário de permitir uma “eficácia positiva ao princípio da capacidade contributiva” e, bem assim, ao princípio da isonomia, uma tal aplicação da regra instituída pela Lei Complementar n.º 104/2001 levaria justamente ao sentido oposto: diferenciar contribuintes que realizem o mesmo suposto normativo.

É uma “faca de dois gumes”. Se, por um lado, tal dispositivo pode contribuir, e muito, ao mister declarado do dispositivo inserido pela Lei Complementar n.º 104/2001 de constituir um instrumento contra a elusão fiscal operacionalizada por meio do planeamento tributário, uma aplicação sem qualquer critério ou pauta de procedimentos pode vir a levar a uma completa insegurança jurídica e ao aumento demasiado no risco das atividades negociais, com reflexos, inclusive, nos preços de mercado.

A aplicação do direito, neste ponto, merece profunda cautela, eis que, aplicado de forma assistemática e desarrazoada, pode ocasionar a malferição de dispositivos legais e constitucionais previstos pelo legislador por via reflexa.

Tal como se encontra, portanto, redigido o parágrafo único do artigo 116, não se permite concluir quais são os limites de sua aplicação, e quais os procedimentos necessários para a desconstituição do negócio jurídico.

Exatamente em prestígio aos princípios da estrita legalidade, da tipicidade, da segurança jurídica e do Estado Democrático de Direito é que o Código Tributário Nacional, em seu art. 108, §1º, prevê que “*o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei*”. Vale dizer, em direito tributário o recurso à analogia para tributar fatos jurídicos não alcançados pela norma impositiva é absolutamente vedado, justamente por ferir os princípios constitucionais relacionados (cf. XAVIER, Cecília. *A Proibição da Aplicação Analógica da Lei Fiscal no Âmbito do Estado Social de Direito*. Coimbra: Almedina, 2006. p. 210).

Como bem salienta Alberto Xavier, o recurso à analogia não se coaduna com o princípio da tipicidade, cujo fundamento é justamente a taxatividade (*numerus clausus*). São estas as suas palavras:

“Ora, os próprios conceitos de taxatividade e de ‘numerus clausus’, inerentes à idéia de tipicidade, são incompatíveis com a existência de lacunas e sua integração analógica, pois foram adotados como regras constitucionais precisamente para vedar a possibilidade da analogia, vedação esta que resulta de constatação de que a analogia não é fenômeno meramente interpretativo, mas ‘criativo’ (ainda que de modo vinculado, complementar ou derivado) e que a ‘criatividade’ do aplicador do Direito é incompatível com as exigências estritas da separação de poderes (reserva absoluta de lei) e da segurança jurídica (previsibilidade, proteção de confiança)” (op. cit., pp. 146-147).

Do exposto, a conclusão a que se chega é única: é imprescindível que, acaso o legislador opte por permitir a desconsideração de negócios jurídicos lícitos, ainda que utilizados com o exclusivo fito de reduzir o montante tributável, deverá editar lei ordinária com este escopo, sem a qual os princípios da segurança jurídica, legalidade e tipicidade,

Processo nº 10680.004023/2005-58
Acórdão n.º 102-49.480

CC01/C02
Fls. 736

consubstanciados, ainda, na proibição de aplicação da analogia, estariam inegavelmente ultrajados.

Em suma: as cláusulas antielusivas são perfeitamente admissíveis pelo ordenamento jurídico, não havendo qualquer vício que acometa de inconstitucionalidade o artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional. O que parece descabido, e aqui se assevera novamente, é a aplicação do referido dispositivo sem a edição de lei ordinária para tanto.

Vale frisar, por fim, que *dissimular* ou *simular* não se confundem com qualificação jurídica. Com relação a esta última, a fiscalização possui legitimidade para, aferindo a natureza do negócio jurídico entabulado, requalificá-lo da forma juridicamente correta. Isto é o que dispõe o §1º do art. 43 do CTN, inserido pela Lei Complementar n.º 104/2001, *in verbis*:

"Art. 43. (omissis)

§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."

Também este artigo, contudo, não encontra aplicabilidade no caso concreto, eis que não se verifica, aqui, qualificação errônea do negócio jurídico: trata-se da efetiva emissão de *floating rate notes* no mercado internacional e, como tal, de remessa de juros a residente no Japão.

Dai já se infere a higidez da operação realizada. Não se está a praticar ato com dolo, fraude ou simulação, tampouco ato que visa a encobrir um negócio real. Ao contrário, como se viu, pela própria natureza das operações com as *notes*, impõe-se a existência de um agente pagador para fins de repasse dos juros aos respectivos credores.

E ainda que se estivesse a tratar de *treaty shopping*, cujos elementos sequer foram demonstrados no procedimento administrativo fiscal, tal prática não é vedada pelo acordo firmado entre o Brasil e o Japão.

A esse respeito, Heleno Taveira Tôrres é enfático ao afirmar que somente em relação aos tratados que expressamente prevêm as cláusulas antiabuso, como se dá com a previsão das cláusulas do beneficiário efetivo em acordos firmados mais recentemente pelo Brasil, é que se pode cogitar da aplicação do direito interno para desconsiderar a operação. Veja-se:

"Qualquer espécie de controle sobre o abuso de forma decorrente de aplicação de convenção deve partir necessariamente da interpretação das cláusulas expressamente definidas na convenção. Essa é a forma adequada. (...).

Assim, quando a convenção, ela própria, traz medidas antiabuso (como é o caso das referências à beneficial ownership), o problema da aplicação das normas internas muda consideravelmente, pois quando a convenção já traz as regras antiabuso, não serão estas que servirão à contenção do seu uso indevido, mas o direito interno, que, informado subsidiariamente por aquelas disposições, irá restringir a concessão dos benefícios pactuados no acordo e aplicar a norma

Processo nº 10680.004023/2005-58
Acórdão n.º 102-49.480

CC01/CO2
Fls. 737

interna impositiva nos seus rigores, com um ato de lançamento típico. Desse modo, o direito interno será aplicado através de intermediação das normas convencionais que negam a aplicação dos benefícios do acordo às pessoas que não atendam aos requisitos do acordo internacional.

Por consequência, não pode ser aplicado direito interno para desautorizar cláusula de um acordo, salvo quando este, expressamente, contiver um dispositivo autorizando a hipótese, porque, quando não houver regra expressa em contrário, o princípio pacta sunt servanda deve ser respeitado, de modo a atribuir as vantagens do acordo mesmo a terceiros interpostos sem finalidade negocial.” (Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações internacionais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 358-359).

Não se sustenta, assim, a premissa adotada pela fiscalização segundo a qual *“não se aplicam às remessas em causa o disposto na convenção nipo-brasileira para evitar a dupla tributação, mas sim a regra geral de incidência do IRRF sobre remessa de juros, o que significa aplicar a alíquota de 15%”* (fl. 465). Trata-se, em verdade, da típica hipótese prevista na convenção para evitar a dupla tributação firmada entre o Brasil e o Japão.

Não se pode afastar, como se viu, a aplicação do tratado sob o fundamento de que os juros não foram remetidos ao “beneficiário efetivo”.

A interpretação dos tratados deve respeitar os lindes previstos em seu texto e contexto. Ao contrário de tratados como Coréia, China, Equador, Filipinas, Hungria, Índia, Itália, Noruega, Países Baixos, República Tcheca e Eslováquia, que expressamente prevêm a cláusula do beneficiário efetivo, o tratado Brasil-Japão não traz qualquer disposição a respeito.

Assim, configurada a hipótese de remessa de juros de residente no Brasil para residente no Japão, tem-se como aplicável a alíquota de 12,5%.

Tal é o que se verifica em relação aos lançamentos relativos aos contratos de câmbio firmados em 15/02/2000 (US\$ 15.799.491,90), 26/07/2000 (US\$ 16.177.478,43), 26/07/2000 (US\$ 3.022.521,57), 15/08/2000 (US\$ 8.548.782,43), 15/08/2000 (US\$ 345.518,03), 19/02/2001 (US\$ 13.895.138,89), 22/12/2000 (US\$ 3.372.287,01), 22/12/2000 (US\$ 9.695.337,34), 22/12/2000 (US\$ 827.514,53), 15/08/2001 (US\$ 11.681.250,00), 15/02/2002 (US\$ 4.261.372,67), 27/12/2001 (US\$ 4.406.865,15) e 25/04/2002 (US\$ 1.034.635,42 e US\$ 1.360.728,71).

No que concerne ao contrato firmado em 27/12/1999 (US\$ 10.000,00), constante nas fls. 239/241 e 408/410 dos autos, não se aplica a alíquota favorecida de 12,5%, porquanto não se trata de juros, mas sim de pagamento de comissões. Com efeito, trata-se de operação realizada sob o código 35109, que representa, segundo o RMCCI, o pagamento de “comissões sobre operações de empréstimos e financiamentos”.

Considerando não se tratar da hipótese de juros, definida, para fins de aplicação do acordo Brasil-Japão, no item 4 de sua Cláusula 10, não cabe aqui a alíquota reduzida, aplicando-se ao caso a cláusula geral do imposto de renda na fonte prevista no art. 685 do Regulamento do Imposto de Renda, que prevê a retenção na fonte à alíquota de 15%, consoante a redação que segue:

Processo nº 10680.004023/2005-58
Acórdão nº 102-49.480

CC01/C02
Fls. 738

“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;*

(...).”

A análise da documentação juntada aos autos permite inferir, ainda, que o contrato de câmbio de venda firmado em 02/12/1999, no valor de US\$ 14.143,00, sob o código 35109, constante nas fls. 233/235 e considerado na autuação fiscal, refere-se a pagamento de comissões à Ericsson Credit, situada na Suécia.

O contrato firmado em 27/12/1999, por sua vez, no valor de US\$ 10.000,00, juntado aos autos nas fls. 236/238 e também firmado sob o código 35109, relacionado, portanto, ao pagamento de comissões, tem por beneficiário o Citibank N.A., situado em Bahamas.

Embora o Brasil tenha firmado Acordo para Evitar a Dupla Tributação com a Suécia, promulgado pelo Decreto n.º 77.053, de 19/01/1976, publicado no DO de 20/01/1976, a alíquota máxima prevista para o pagamento de juros, segundo o item 2, alínea “a”, de aludida convenção, é de 25%, aplicando-se, portanto, a cláusula geral do imposto de renda na fonte prevista no art. 685 do Regulamento de Imposto de Renda, com a retenção na fonte à alíquota de 15%.

Também em relação aos contratos cujos beneficiários estão localizados em Bahamas e Estados Unidos não merece reforma o lançamento, que aplicou a alíquota de 15%, nos termos do aludido artigo.

Em face do exposto, dou provimento ao recurso, neste ponto, para aplicar a alíquota de 12,5% aos lançamentos decorrentes da falta de recolhimento do imposto de renda na fonte relativos às remessas de juros devidamente comprovadas a residentes no Japão, ainda que estes residentes sejam agentes pagadores.

Em relação às demais remessas, realizadas a título de pagamento de comissão a residente no Japão, bem como a residentes em países não beneficiários do tratado em comento, quais sejam, Suécia, Bahamas e Estados Unidos, mantenho o lançamento, tendo em vista a incidência da alíquota de 15%, a teor do que prescreve o art. 685 do RIR.

Processo nº 10680.004023/2005-58
Acórdão nº 102-49.480

CC01/C02
Fls. 739

Alega a Recorrente, por fim, que em razão do pagamento dos valores a título de IRRF no período de 20 de fevereiro de 2001 a 17 de maio de 2002, devidamente acrescidos de juros de mora quando devidos, anteriormente a qualquer início de ação fiscal, não há de ser aplicada, no caso em tela, a multa isolada, tendo em vista o instituto da denúncia espontânea, prevista no art. 138 do Código Tributário Nacional.

A 3ª Turma de Julgamento da DRJ em Belo Horizonte, como se extrai do acórdão recorrido, entendeu pela incidência da multa isolada em razão do recolhimento em atraso de tributo sem o acréscimo de multa de mora, consignando que *“a interpretação de que o artigo 138 do CTN exclui a aplicação da multa de mora retiraria toda a imperatividade das normas que fixam prazos para pagamento de tributos e tornaria inócua a previsão da multa de mora, pois para se eximir do ônus bastaria ao contribuinte faltoso denunciar o atraso e recolher o respectivo tributo quando bem lhe aprouvesse, contanto que já não estivesse sob ação fiscal. Além do mais, implicaria tratamento desfavorecido para com os contribuintes que cumprissem pontualmente com o seu dever.”*

Independentemente do cabimento ou não da denúncia espontânea, entendo que a multa isolada deve ser afastada, em virtude da retroatividade benigna da Lei n. 11.488/2007, que deu nova redação ao artigo 44 da Lei 9.430/96, para extinguir a multa isolada na hipótese dos autos.

De fato, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/96, dependendo do caso, são devidas apenas as multas de 75% e 50%, esta última exigida isoladamente.

A multa de mora incide nos termos do artigo 61 da Lei 9.430/96, desde que não haja lançamento de ofício. Uma vez efetuado o lançamento de ofício, a incidência da multa deve obedecer ao disposto no artigo 44 da mesma lei, que, em situações como a dos autos, não mais prevê a multa isolada.

Aplicável, portanto, o disposto no artigo 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional, que autoriza a aplicação da lei posterior quando for benéfica ao contribuinte, em se tratando de casos não definitivamente julgados.

Pelo exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso, para o fim de (i) reconhecer a aplicação da alíquota de 12,5% em relação às remessas de juros ao Japão, na forma especificada nos contratos de câmbio firmados em 15/02/2000 (US\$ 15.799.491,90), 26/07/2000 (US\$ 16.177.478,43), 26/07/2000 (US\$ 3.022.521,57), 15/08/2000 (US\$ 8.548.782,43), 15/08/2000 (US\$ 345.518,03), 19/02/2001 (US\$ 13.895.138,89), 22/12/2000 (US\$ 3.372.287,01), 22/12/2000 (US\$ 9.695.337,34), 22/12/2000 (US\$ 827.514,53), 15/08/2001 (US\$ 11.681.250,00), 15/02/2002 (US\$ 4.261.372,67), 27/12/2001 (US\$ 4.406.865,15) e 25/04/2002 (US\$ 1.034.635,42 e US\$ 1.360.728,71), e (ii) afastar a incidência da multa isolada em razão da retroatividade benigna da Lei n. 11.488/2007, que deu nova redação ao artigo 44 da Lei 9.430/96, mantendo-se, no mais, o acórdão recorrido, por seus próprios fundamentos.

Sala das Sessões - DF, em 04 de fevereiro de 2009.


ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA



Tema: TRIBUTAÇÃO DE DEPÓSITO BANCÁRIO E DA ATIVIDADE RURAL. CONCILIAÇÃO

Conselheiro (a): Giovanni Christian Nunes Campos

CC01/CO6
Fls. 1.698

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

Processo n° 10120.003058/2005-15
Recurso n° 148.651 Voluntário
Matéria IRPF - Ex(s): 2001, 2002 e 2004
Acórdão n° 106-16.716
Sessão de 22 de janeiro de 2008
Recorrente MANOEL ANTÔNIO DA SILVA BRANCO
Recorrida 3ª TURMA/DRJ em BRASÍLIA - DF

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2000, 2001, 2003

PROVAS ACOSTADAS AOS AUTOS APÓS O PRAZO DE INTERPOSIÇÃO DO RECURSO VOLUNTÁRIO - IMPRESCINDIBILIDADE DA ANÁLISE PARA O DESLINDE DA CONTROVÉRSIA - VERDADE MATERIAL - A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, exceto se comprovado a ocorrência de uma das hipóteses do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72. Essa é a regra geral insculpida no Processo Administrativo Fiscal Federal. Entretanto, os Regimentos dos Conselhos de Contribuinte e da Câmara Superior de Recursos Fiscais sempre permitiram que as partes pudessem acostar memoriais e documentos que reputassem imprescindíveis à escorreita solução da lide. Em homenagem ao princípio da verdade material, pode o relator, após análise perfunctória da documentação extemporaneamente juntada, e considerando a relevância da matéria, integrá-la aos autos, analisando-a, ou convertendo o feito em diligência.

EXTRATOS BANCÁRIOS TRAZIDOS AOS AUTOS PELO CONTRIBUINTE - INOCORRÊNCIA DE LITÍGIO NO TOCANTE À APLICAÇÃO DA LEI Nº 10.174/2001 - O recorrente atendeu intimação da fiscalização federal e trouxe aos autos os extratos de suas contas bancárias. Assim, incabível falar em quebra de sigilo bancário ou aplicação retroativa da Lei nº 10.174/2001.

IMPOSTO DE RENDA - TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVAMENTE COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - POSSIBILIDADE - A partir da vigência do art. 42 da Lei nº 9.430/96, despidendo se falar em sinais exteriores de riqueza a comprovar o consumo ou aplicação dos depósitos bancários, como ocorria na vigência do revogado §5º do art. 6º da Lei nº

D

Processo n.º 10120.003058/2005-15
Acórdão n.º 108-18.716

CC01/C06
Fls. 1.699

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.

DECLARAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA APRESENTADA NO CURSO DA AÇÃO FISCAL - AUSÊNCIA DOS SEUS REGULARES EFEITOS - A declaração de imposto de renda apresentada em cumprimento à intimação da autoridade autuante é peça meramente informativa no procedimento fiscal. Caso a autoridade não a considere como elemento hábil para confissão das receitas e despesas da atividade rural, mormente porque presente a presunção da omissão de receitas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, incabível o lançamento de eventual imposto apurado no confronto das receitas com as despesas da atividade rural que constam da declaração.


DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO COMPROVADOS - CONTRIBUINTE COM FONTES DE RENDIMENTOS PROVENIENTE EXCLUSIVAMENTE DA ATIVIDADE RURAL - EXCLUSÃO DE 80% DO VALOR TOTAL DOS DEPÓSITOS NÃO COMPROVADOS OU COMPROVADOS NO CURSO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - Caso o conjunto probatório dos autos comprove que o contribuinte somente tem rendimentos provenientes da atividade rural, deve-se reduzir, a quinta parte, a base tributável decorrente da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada. Na espécie, o fisco tem o ônus de provar a fonte dos rendimentos para desclassificá-la, se for o caso, para a tributação normal.

ATIVIDADE RURAL - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - APD - RECEITAS DA ATIVIDADE RURAL NÃO CONSIDERADAS PELA FISCALIZAÇÃO - Demonstrada a existência de receitas da atividade rural não consideradas pela fiscalização no fluxo de caixa e suficientes para afastar o APD calculado, deve-se cancelar o imposto lançado.

Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MANOEL ANTÔNIO DA SILVA BRANCO.

ACORDAM os membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade do lançamento por irretroatividade da Lei n.º 10.174, de 2001, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Gonçalo Bonet Allage e, por unanimidade de votos, REJEITAR as demais preliminares de nulidade do lançamento. No mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para:

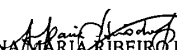


Processo nº 10120.003058/2005-15
Acórdão n.º 108-16.718

CC01/C06
Fls. 1.700

- a) ano-calendário de 2000: excluir 80% da base de cálculo;
- b) ano-calendário de 2001: excluir da base de cálculo o valor de R\$ 20.652,96 e 80% do valor remanescente;
- c) ano-calendário de 2003: cancelar o acréscimo patrimonial a descoberto.

Vencida a Conselheira Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti que deu provimento integral ao recurso.


ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS
Presidente


GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS
Relator

FORMALIZADO EM

12 MAR 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Luiz Antonio de Paula, Ana Neyle Olímpio Holanda, Isabel Aparecida Stuani (suplente convocada) e Lumy Miyano Mizukawa.

Relatório

Em face do contribuinte MANOEL ANTONIO DA SILVA BRANCO, CPF/MF nº 087.192.248-77, com domicílio fiscal na cidade de Morrinhos, Estado de Goiás, à Rua Maestro Vicente José Vieira, 759, Centro, foi lavrado, em 10/05/2005, Auto de Infração (fls. 1.042 a 1.071), com ciência via Aviso de Recebimento - AR em 16/05/2005.

Inconformado com a autuação, o contribuinte apresentou impugnação de fls. 1.079 a 1.098. Para explicitar os motivos da impugnação, bem como delimitar o objeto da autuação, transcrevemos o relatório da decisão de 1ª instância, que teve como relatora a AFRFB Marcela Brasil de Araújo Nogueira, *verbis*:

Contra o contribuinte em epigrafe foi emitido o auto de infração do Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF (fls. 1043/1071), exercícios 2001, 2002 e 2004, anos-calendário 2000, 2001 e 2003, pelo AFRF Marcos Antônio David, matrícula nº 7.625, da DRF/Goiânia/GO. O autuado teve ciência do lançamento em 16/05/2005, conforme Aviso de Recebimento de fl. 1072. O valor do crédito tributário apurado está assim constituído (fl. 1073): (em Reais)

Imposto	811.201,98
Juros de Mora (cálculo até 29/04/2005)	428.161,04

Multa Proporcional (passível de redução)	608.401,47
Total do Crédito Tributário	1.847.764,49

O referido lançamento teve origem na constatação das seguintes infrações:

01) Omissão de Rendimentos da Atividade Rural – omissão de rendimentos provenientes da atividade rural, conforme apurado na DIRPF/2002 apresentada pelo contribuinte sob intimação, no valor de R\$ 20.652,96. Enquadramento legal: arts. 1º a 22 da Lei nº 8.023, de 1990; arts. 9º e 17 da Lei nº 9.250, de 1995; art. 59 da Lei nº 9.430, de 1996; art. 1º da Lei nº 9.887, de 1999 e art. 57 do RIR/1999.

02) Acréscimo Patrimonial a Descoberto – omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, onde verificou-se excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados/comprovados, nos valores de R\$ 26.585,21 (ago/2003), R\$ 40.201,55 (set/2003), R\$ 182.715,38 (out/2003) e R\$ 253.742,07 (nov/2003). Enquadramento legal: arts. 1º a 3º da Lei nº 7.713, de 1988; arts. 1º e 2º da Lei nº 8.134, de 1990; art. 1º da Medida Provisória nº 22/2002, convertida na Lei nº 10.451, de 2002 e arts. 55, XIII e parágrafo único, 806 e 807 do RIR/1999.

03) Omissão de Rendimentos Caracterizada por Depósitos Bancários não Comprovados – omissão de rendimentos proveniente de valores creditados nas contas de depósito/investimento mantidas em instituições financeiras, nos montantes de R\$ 956.277,17 (AC 2000) e R\$ 1.501.069,29 (AC 2001), em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. Os rendimentos da atividade rural declarados sob intimação foram excluídos para a apuração dos valores não comprovados. Os recursos provenientes de financiamentos agrícolas junto ao Banco do Brasil não foram relacionados. Enquadramento legal: art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996; art. 4º da Lei nº 9.481, de 1997; art. 1º da Lei nº 9.887, de 1999 e art. 849 do RIR/1999.

A fiscalização teve início em 20/09/2004, com o recebimento pelo contribuinte do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF nº 01.2.01.00-2004-00940-4 (fl. 01) e do Termo de Início da Ação Fiscal nº 997/2004 (fls. 44/45), no qual lhe foi solicitada, dentre outras coisas, a apresentação dos extratos bancários de contas-correntes, aplicações financeiras e cadernetas de poupança de todas as contas mantidas pelo declarante junto a instituições financeiras no Brasil e no exterior, referentes aos anos-calendário de 2001, 2002 e 2004, a comprovação da receita bruta e das despesas de custeio/investimento da atividade rural nos anos-calendário de 2002 e 2003 e a comprovação dos financiamentos agrícolas no ano-calendário de 2003.

Em 18/10/2004, o contribuinte atendeu a solicitação do Fisco, apresentando os documentos de fls. 47/918, incluindo os extratos bancários da conta nº 2.785-5, da agência 2321-3, do Banco Bradesco S/A e da conta nº 32.483-3, da agência 0350-6, do Banco do Brasil.

Foi lavrado, então, o Termo de Intimação Fiscal nº 1177/2004 (fls. 919/941), solicitando a apresentação das declarações de rendimentos

Processo nº 10120.003058/2005-15
Acórdão n.º 106-16.716

CC01/C06
Fls. 1.702

dos exercícios de 2001 e 2002, a comprovação da origem dos depósitos listados nos demonstrativos em anexo referente aos anos-calendário de 2000 e 2001, a justificativa das divergências entre o resultado da atividade rural apurado e declarado, relativo ao ano-calendário de 2002 e comprovar a origem dos recursos relativos ao acréscimo patrimonial não justificado nos meses de março, agosto, setembro, outubro e dezembro de 2003.

O contribuinte apresentou resposta de fls. 942/943, acompanhada da documentação de fls. 945/991. Em relação aos depósitos bancários, informa que solicitou aos Bancos Bradesco e do Brasil informações que esclarecessem a origem dos créditos, não sendo atendido pelas instituições financeiras. Dentre os documentos apresentados estão explicações para as divergências no resultado da atividade rural e novo demonstrativo de evolução patrimonial, apurando acréscimo somente nos meses de outubro e novembro de 2003 (fls. 949/953).

Foram feitas ainda mais duas Intimações de igual teor (Termo de Intimação Fiscal n.ºs. 03 e 57 de 2005 – fls. 994/995 e 996/997), referente à atividade rural desenvolvida pelo contribuinte e ao empréstimo efetuado à empresa DEZ Indústria e Comércio de Conservas Alimentícias Ltda.

A resposta está juntada às fls. 998/999, seguida dos documentos de fls. 1.002/1.041.

Tendo em vista que os esclarecimentos e documentos apresentados não foram considerados suficientes, a Autoridade Fiscal procedeu à lavratura do auto de infração, com ciência datada de 16/03/2005 (fl. 1.072).

DA IMPUGNAÇÃO

Em 14/06/2005, o atuado impugnou o lançamento em petição de fls. 1.079/1.097, alegando, resumidamente, o quanto segue:

De início, concorda com a omissão de rendimentos da atividade rural e informa que efetuará o pagamento do imposto no valor de R\$ 1.477,94, na forma da legislação em vigor.

Em seguida, insurge-se contra a infração de acréscimo patrimonial a descoberto, pugnando pelo seu cancelamento, em vista de dois equívocos verificados no lançamento. O primeiro deles diz respeito à inclusão de despesas incorridas na atividade rural no Demonstrativo de Evolução Patrimonial, rechaçada pela jurisprudência administrativa. Já o segundo trata do fato gerador do imposto de renda na atividade rural, que segundo ele é anual, obrigando a apuração de eventual acréscimo patrimonial a ser feito na mesma sistemática, conforme entendimento do Conselho de Contribuintes. Assevera, ainda, que se houvesse acréscimo patrimonial seria somente nos meses de outubro e novembro de 2003, nos valores de R\$ 22.632,86 e R\$ 253.742,07, respectivamente, de acordo com a resposta de fls. 949/953.

Quanto à omissão de rendimentos provenientes de depósitos bancários, alega que a presunção legal contida no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, é inadequada pois não existe nexa causal direto entre depósito



5

bancário e a omissão de rendimentos. A seu ver, os depósitos bancários não se coadunam com o fato gerador do imposto como definido no artigo 43 do Código Tributário Nacional – CTN, interpretado com auxílio do art. 110 do mesmo diploma.

As movimentações bancárias não são suficientes para comprovar o ingresso de riquezas nas contas do impugnante, representando apenas uma presunção ou prova indireta. Um mesmo valor pode entrar e sair da conta várias vezes, sem que isso represente fatos geradores distintos. Daí decorre a exigência legal prevista no art. 3º, § 4º da Lei nº 7.713, de 1988, do Fisco comprovar que o contribuinte se beneficiou dos valores depositados, seja em sustento próprio ou na aquisição de bens ou investimentos.

Informa que a tentativa de se estabelecer presunção de omissão de rendimentos sobre depósitos bancários remonta ao art. 6º, §§ 5º e 6º da Lei nº 8.021, de 1990, que estabelecia a obrigatoriedade do Fisco optar pela forma de arbitramento menos gravoso ao contribuinte. Ressalta que na vigência destes dispositivos, já excluídos do ordenamento jurídico, o contencioso administrativo posicionou-se contra os lançamentos feitos com base apenas em depósitos bancários.

Mesmo após a revogação expressa do art. 6º, §5º da Lei nº 8.021, de 1990, acredita que subsiste a obrigatoriedade do Fisco comprovar a utilização dos valores depositados como renda consumida, evidenciando sinais exteriores de riqueza.

Reclama, também, que a falta de obrigatoriedade da pessoa física manter controle contábil não pode servir para punir o contribuinte de boa-fé.

Reforça seus argumentos com farta transcrição de doutrina pátria, de jurisprudência administrativa e judicial e da Súmula nº 182 do Tribunal Federal de Recursos.

Conclui, então, não haver correlação entre depósito bancário e rendimento omitido (fl. 1091).

Apenas a título de argumentação, informa que grave erro foi cometido na apuração dos valores supostamente omitidos, pois foram consideradas inúmeras transferências, cujas somas alcançam R\$ 68.500,00, em 2000, e R\$ 413.589,01, em 2001, de acordo com o quadro demonstrativo de fl. 1.092. Explica que transferência é a movimentação entre contas e que tais valores jamais poderão ser considerados como omissão de receita.

Outro problema levantado diz respeito à não exclusão dos valores declarados, dos empréstimos obtidos e dos valores lançados de ofício.

Faz, a seguir, outro quadro (fl. 1.094) para demonstrar que a soma das receitas brutas mensais declaradas (fls. 970 e 978), mais os empréstimos vinculados à atividade rural (fls. 972 e 980/981) e as transferências superam os valores lançados como omissão de rendimentos.



6

Processo nº 10120.003058/2005-15
Acórdão n.º 106-16.716

CC01/C06
Fls. 1.704

Desta forma, de acordo com o quadro de fl. 1.094, fica evidenciado que os valores dados como não justificados tiveram origem na receita da atividade rural somadas às dívidas contraídas e às transferências. Contudo, tais origens não foram consideradas, mas, por serem valores relacionados à atividade rural, logicamente transitaram por suas contas bancárias e devem ser excluídos, independente da prova de coincidência de datas e valores.

Por fim, levanta questão que impõe o reconhecimento da improcedência do lançamento no tocante aos depósitos bancários; a inobservância do Princípio da Anterioridade. A utilização das informações bancárias só foi permitida com a alteração do § 3º do art. 11 da Lei nº 9.311, de 1996, feita pela Lei nº 10.174, de 2001, publicada em 10/01/2001 no Diário Oficial da União. Porém, neste lançamento, o dispositivo supra foi aplicado a fato gerador ocorrido em exercício anterior e no mesmo exercício da publicação da Lei.

(grifei)

A 3ª Turma/DRJ-Brasília (DF), por unanimidade de votos, julgou o lançamento procedente em parte, em decisão de fls. 1.100 a 1.110. A decisão foi consubstanciada no Acórdão nº 14.900 – 3ª Turma da DRJ/Brasília (DF), de 30 de agosto de 2005, que foi assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

Exercício: 2001, 2002, 2004

Ementa: MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. OMISSÃO DE RENDIMENTOS DA ATIVIDADE RURAL – Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada, conforme o art. 17, do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação da Lei nº 9.532, de 1997.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO – Tributam-se, mensalmente, como rendimentos omitidos, os acréscimos patrimoniais a descoberto, caracterizados por sinais exteriores de riqueza, que evidenciam a renda auferida e não declarada, não justificados pelos rendimentos declarados, tributáveis, não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS – Caracteriza-se omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

O contribuinte foi considerado intimado do Acórdão da 1ª instância em 26/10/2005 (fls. 1.113). **Em 16/11/2005, dentro do trintídio legal, interpôs recurso voluntário de fls. 1.114 a 1.146.**

Relacionou bens e direitos para arrolamento (fls. 1.146).

No voluntário, deduziu os seguintes argumentos de fato e de direito:

Processo nº 10120.003058/2005-15
Acórdão n.º 106-16.716

CC01/C06
Fls. 1.705

- o recorrente discorda da apuração do acréscimo patrimonial a descoberto – APD, que indicou excesso de aplicação sobre as fontes nos meses de agosto, setembro, outubro e novembro de 2003, nos valores de R\$ 26.585,21, R\$ 40.201,55, R\$ 182.715,38 e R\$ 253.742,07, respectivamente. Refez o fluxo de caixa (fls. 949 a 953), apurando um APD nos meses de outubro e novembro de 2003, nos valores de R\$ 22.632,86 e R\$ 253.742,07, respectivamente;
- a ocupação e fonte de rendimentos do recorrente é a produção na exploração agropecuária, e todos os seus resultados advieram da atividade rural por ele desempenhado;
- o APD na atividade rural deveria ser apurado em bases anuais, não se socorrendo da metodologia da apuração mensal. Colacionou jurisprudência administrativa em socorro de sua tese, especificamente os Acórdãos nº 102-45.731 (que foi reformado pelo Acórdão nº CSRF/01-04.880, o qual determinou o retorno à Câmara de origem, quando foi prolatado o Acórdão nº 102-46.385, que negou provimento ao recurso do contribuinte, por maioria), 104-19.212, 104-19.984 e CSRF 01-03.500;
- depósito bancário não pode ser presumido como renda, cabendo ao fisco comprovar os sinais exteriores de riqueza e identificar o consumo dessa renda indiciária;
- o art. 42 da Lei nº 9.430/96 não excluiu a obrigatoriedade de o fisco comprovar a utilização dos valores depositados como renda consumida, evidenciando sinais exteriores de riqueza, pois os depósitos, por si só, não constituem fato gerador do imposto de renda;
- a Portaria SDE nº 3/99 determina a nulidade da cláusula que estipula o reconhecimento dos valores lançados no extrato de conta corrente constituam dívida líquida, certa e exigível;
- mesmo que fossem consideradas procedentes as omissões de rendimento derivadas de depósitos bancários com origem não comprovada, o demonstrativo sobre o qual se alicerçou a fiscalização (fls. 1.046 a 1.049) contém inúmeras transferências entre contas, nos montantes de R\$ 68.500,00 e R\$ 413.589,01, nos anos de 2000 e 2001, respectivamente, as quais não podem ser consideradas omissões;
- afirmou que “...do saldo dado como não comprovado, deve se ter deduzido todos os valores declarados (rendimentos tributados, isentos, não tributados e de tributação definitiva), os empréstimos obtidos (dívidas vinculadas à atividade rural) e os valores a serem lançados de ofício, como procedido quanto à receita de atividade rural não declarada à época e apurada nesse lançamento” (fls. 1.135 – grifos no original);
- os valores das receitas brutas mensais declaradas, mais os empréstimos vinculados à atividade rural e mais as transferências superam os depósitos não justificados (item 2.56, do recurso voluntário – fls. 1.136);

Processo nº 10120.003058/2005-15
Acórdão n.º 106-16.716

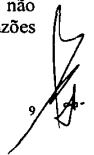
CC01/C06
Fls. 1.706

- a utilização dos dados da CPMF pelo fisco, na forma da Lei nº 10.174/2001, não pode retroagir, sob pena de malferimento do princípio da anterioridade, o qual inquina de nulidade, inclusive, o fato gerador que se aperfeiçoou em 31/12/2001.

Em 07/11/2006, o recorrente protocolou petição (fls. 1.154 a 1.161), na qual deduziu razões adicionais. Segue um resumo do arrazoado:

- o recorrente é produtor rural, conforme amplamente documentado nos autos, e tem buscado conseguir junto às empresas adquirentes de suas mercadorias as notas fiscais que comprovem suas receitas;
- no curso da autuação, teve oportunidade de acostar ao procedimento fiscal apenas parte das notas fiscais, pois não conseguiu a totalidade dessas. Agora, apresenta as notas fiscais que conseguiu posteriormente, cópia do espelho cadastral emitido pela Secretaria da Fazenda do Estado de Goiás – SEFAZ-GO (que comprova a atividade do recorrente desde 1991) e relação de notas fiscais constantes nos cadastros da SEFAZ – Goiás (GO);
- o acréscimo patrimonial a descoberto apurado pela fiscalização no ano de 2003, no período de agosto a novembro, montou R\$ 503.244,21. Visando comprovar a existência de fonte de recursos, o recorrente, agora, colaciona cópia de notas fiscais de janeiro a abril de 2003, em período anterior ao excesso de aplicação apontado, no montante de R\$ 524.423,07;
- ressaltou que tal valor seria passível de tributação na condição de receita decorrente da atividade rural, aplicando-se o arbitramento de 20% na forma da legislação em vigor;
- na atividade rural é comum o pagamento englobar diversas notas fiscais, em períodos fora das datas das faturas, havendo, ainda, descontos, o que dificulta o casamento entre as notas fiscais e os depósitos bancários;
- para elidir os rendimentos presumidos a partir dos depósitos bancários de origem não comprovada, o recorrente trouxe notas fiscais, somente agora conseguidas, nos montantes de R\$ 393.376,76 e R\$ 1.228.144,33, dos anos de 2000 e 2001, respectivamente;
- as notas fiscais acima devem ser somadas as receitas declaradas da atividade rural, mais as dívidas contraídas e as transferências registradas nos extratos bancários. Após essa operação, as origens excederão os depósitos não comprovados (fls. 1.157);
- para comprovar a dificuldade da conciliação entre as notas fiscais de compra e os depósitos bancários, conciliou uma série de depósitos não comprovados com as notas fiscais respectivas (item 16, das razões adicionais - fls. 1.158 e 1.159), como segue:

9



Processo nº 10120.003058/2005-15
Acórdão n.º 108-16.718

CC01/C06
Fls. 1.707

- aviso de crédito de R\$ 30.000,00, no Banco do Brasil, em 23/03/2000, creditado por Caramuru Óleos Vegetais Ltda. (fls. 1.046, 1.511 e 1.512);
- depósitos nos valores de R\$ 11.263,00 (31/05/2000), R\$ 28.999,89 (10/11/2000) e R\$ 5.057,64 (10/11/2000) feitos por Sementes Selecta Ltda. (fls. 1.046, 1.047, 1.513 e 1.514). Juntou cópia dos recibos de depósito e acostou as notas fiscais comprobatórias da receita, estas emitidas entre 13/04 e 16/04/2000. Os depósitos montaram R\$ 45.320,53 e as notas fiscais R\$ 45.306,30;
- liquidação de cédula de produto rural – CPR no valor de R\$ 102.900,00 (10/11/2000), R\$ 65.598,00 (29/01/2001), R\$ 107.460,00 (12/02/2001). Esses lançamentos constam com o histórico de aviso de crédito no extrato bancário (fls. 1.047, 1.048, 1.525 a 1.528);
- crédito com histórico de transferência no valor de R\$ 125.725,00 (23/02/2001), depositado por Pioneer Sementes Ltda.. O recorrente juntou cópia do recibo de depósito (fls. 1.048 e 1.529);
- cópia de depósito feito por Pioneer Sementes Ltda. no valor de R\$ 256.349,37 (fls. 1.530), que representa os lançamentos no extrato com o histórico de transferência nos valores de R\$ 15.000,00 (20/03/2001 – fls. 1.048), R\$ 40.000,00 (20/03/2001 – fls. 1.048) e R\$ 201.349,37 (22/03/2001- fls. 1.048). O recorrente juntou cópias da notas fiscais que justificariam os depósitos (fls. 1.531 a 1.583). As notas fiscais, emitidas do dia 26/02/2001 a 12/03/2001, montaram R\$ 268.977,88;
- depósitos nos valores de R\$ 42.267,00 (23/04/2001 – fls. 1.048 e 1.584) e R\$ 152.500,00 (17/07/2001 – fls. 1.048 e 1.585) efetuados por Sementes Selecta Ltda.. O recorrente juntou cópias da notas fiscais que justificariam os depósitos (fls. 1.586 a 1.617). As notas fiscais, emitidas do dia 04/04/2001 a 16/04/2001, montaram R\$ 184.750,50;
- avisos de crédito nos valores de R\$ 50.065,42 e R\$ 113.506,22, ambos feitos na data de 06/07/2001, tendo como depositante a empresa Caramuru Alimentos Ltda. (fls. 1.049, 1.618 e 1.619);
- depósito no valor de R\$ 15.000,00 (15/08/2001) feito pela empresa Broto Legal Imp. Exp. Ltda. (fls. 1.049, 1.620 e 1.621);
- depósito no valor de R\$ 27.780,00 (16/08/2001) feito pela empresa Broto Legal Imp. Exp. Ltda. (fls. 1.049, 1.622 a 1.625);
- os depósitos de R\$ 10.000,00 (13/08/2001), 3.000,00 (20/08/2001), R\$ 17.460,50 (27/08/2001), R\$ 42.327,00 (03/09/2001), R\$ 14.453,64 (10/09/2001), R\$ 115.809,06 (14/09/2001), R\$ 29.310,94 (14/09/2001), R\$ 33.088,00 (17/09/2001), R\$ 30.114,00 (09/10/2001), R\$ 5.500,00 (06/11/2001), R\$ 7.817,40 (19/11/2001), R\$ 20.000,00 (20/11/2001), R\$ 20.000,00 (23/11/2001), R\$ 7.817,40 (27/11/2001) e R\$ 12.000,00 (07/12/2001) no montante total de R\$ 368.697,94 foram justificados

Processo nº 10120.003058/2005-15
Acórdão n.º 106-16.716

CC01/CO6
Fls. 1.708

como pagamentos da empresa Broto Legal Imp. Exp. Ltda.. Para tanto, o recorrente juntou os registros de pagamento gerados pela empresa (com datas de 15/08/2001 a 20/08/2001), uma espécie de borderô, e as notas fiscais avulsas de produtor rural emitidas pelo recorrente, as quais montaram R\$ 368.690,50 (fls. 1.626 a 1.658).

Em relação ao último item acima, deve-se registrar que não há uma identidade entre os depósitos efetuados e os valores lançados nos borderôs, apesar de os valores totais serem parecidos.

Na petição supra, ainda juntou a seguinte documentação:

- fichas cadastrais da Secretária da Fazenda do Estado de Goiás (fls. 1.163 a 1.170), atestando sua condição de produtor rural desde 1991;
- relatório da SEFAZ – Goiás (GO) que discrimina as notas fiscais emitidas pelo recorrente nos anos de 2000, no valor total de R\$ 764.534,74, e de 2001, no valor total de R\$ 1.047.259,18;
- notas fiscais no valor total de R\$ 524.423,07, emitidas em nome do cooperante, ora recorrente, no período de janeiro/2003 a abril/2003, que comprovariam a suficiência das origens a elidir o APD apurado de agosto a novembro/2003;
- notas fiscais no valor total de R\$ 393.376,76, no ano de 2000, e de R\$ 1.228.144,33, no ano de 2001, que comprovariam a origem dos depósitos bancários não comprovados;
- juntou a documentação que conciliou os depósitos bancários do item 16 das razões adicionais (fls. 1.158, 1.159, 1.506 a 1.658).

Em sessão de 7 de dezembro de 2006, tendo como relator o conselheiro José Carlos da Matta Rivitti, esta Sexta Câmara converteu o julgamento em diligência, pela Resolução nº 106-01.408 (fls. 1.659 a 1.664), solicitando os seguintes esclarecimentos à autoridade preparadora:

1. sejam devidamente analisadas as transferências mencionadas no quadro de fls. 1.133 do recurso voluntário, a fim de verificar se se tratam de transferências entre contas de mesma titularidade;
2. seja analisada a existência de depósitos oriundos de liberação de empréstimos da atividade rural, a partir de informações sobre os mesmos fornecidos pelo Recorrente, e, após, seja concedido prazo para manifestação por parte do Recorrente antes do retorno dos autos a este Egrégio Tribunal.

Ressalte-se que o teor da diligência não determinou qualquer análise na documentação juntada nas razões adicionais protocoladas a destempo pelo recorrente em 07/11/2006.

Processo nº 10120.003058/2005-15
Acórdão n.º 106-16.716

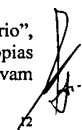
CC01/CO6
Fls. 1.709

Em cumprimento à diligência, o Sr. delegado da DRF-Goiânia (GO) expediu o competente mandado de procedimento fiscal de diligência – MPF-D, distribuindo-o ao AFRF Marcos Antonio David, que intimou o contribuinte a comprovar com documentação hábil e idônea o determinado pela Resolução nº 106-01.408.

Pela petição de fls. 1.671 a 1.674, o recorrente, sem juntar nova documentação além daquela trazida em 07/11/2006, registrou:

- a relevância da autoridade fiscal responsável pela diligência apreciar as razões apresentadas na petição acostada aos autos em 07/11/2006;
- enumerou um conjunto de questões que ajudariam no deslinde da controvérsia, *verbis*:
 - a) pela documentação acostada aos autos, especialmente a que acompanhou o aditamento, o Recorrente comprovou que exerce a atividade de produtor rural desde 1991 e que suas receitas, no período autuado, têm origem no exercício da referida atividade?
 - b) Refazendo o Demonstrativo da Evolução Patrimonial Mensal – Ano-calendário de 2003 (fls. 106 3/1066), considerando a documentação levada aos autos juntamente com o aditamento é correto afirmar que não se apura acréscimo patrimonial a descoberto em nenhum mês do ano de 2003 ou mesmo em relação à apuração anual?
 - c) A receita da atividade rural declarada para o ano-calendário de 2003 (fl. 30) foi de R\$ 1.237.751,50. A fiscalização considerou como comprovada, quando da lavratura do auto de infração (fl. 1058), somente R\$ 587.317,58. No aditamento de 7/11/2006 o Recorrente conseguiu comprovar mais R\$ 524.423,07. É correto afirmar que a receita comprovada no aditamento já foi declarada e tributada na DIRF/2004, ano-calendário 2003 (fl. 30), vez que o somatório (587.317,58 + 524.423,07) R\$ 1.111.740,65 é inferior ao valor declarado R\$ 1.237.751,50?
 - d) Refazendo o Demonstrativo dos Depósitos de Origem não Comprovada (fls. 1046/1049) considerando a documentação levada aos autos juntamente com o aditamento, especialmente: as cópias das Notas Fiscais de receitas da atividade rural, as vinculações especificadas no item 16 do referido aditamento e a “Relação de Notas Emitidas por Remetente/Destinatário”, fornecida pela Secretaria da Fazenda do Estado de Goiás, é correto afirmar que o valor a ser considerado como depósitos não justificado no ano de 2000 é de R\$ 203.708,74 e no ano de 2001 é de R\$ 176.119,84?
 - e) A “Relação de Notas Emitidas por Remetente/Destinatário”, fornecida pela Secretaria da Fazenda do Estado de Goiás e cópias das Notas fiscais apresentadas com o aditamento, comprovam

12



Processo nº 10120.003058/2005-15
Acórdão n.º 108-16.718

CC01/C06
Fls. 1.710

receitas da atividade rural no valor de R\$ 764.534,74, relativo ao ano de 2000 e de R\$ 1.228.144,33, relativo ao ano de 2001?

Na diligência, o auditor manteve sua análise restrita aos pontos argüidos pelo relator. Seguem abaixo as conclusões da diligência, no formato pergunta e resposta (fls. 1.685 e 1.686):

- sejam devidamente analisadas as transferências mencionadas no quadro de fls. 1.133, a fim de verificar se se tratam de transferências entre contas de mesma titularidade:
 - apenas o valor de R\$ 4.500,00, creditado na conta do Bradesco em 25/02/2000 (fls. 787), tem o corresponde débito na conta do Banco do Brasil (fls. 830);
 - o depósito de R\$ 125.725,00, na conta do Banco do Brasil em 02/03/2001, aparece com histórico de transferência, e o recorrente justifica como “depósito da Pioneer sementes, efetuado em 28/02/2001, relativo a várias notas fiscais, sendo que em análise a documentação do processo, verificamos realmente se tratar de um depósito na conta bancária do contribuinte, visto que só foi localizado um comprovante de depósito vinculado, no valor de R\$ 125.725,00, no dia 28/02/2001, com o nome do depositante na parte de baixo – Pioneer Sementes (doc. de fls. 1529)”;
 - os depósitos na conta corrente do Banco do Brasil de R\$ 15.000,00 (20/03/2001), 40.000,00 (20/03/2001) e 201.349,37 (22/03/2001) que aparecem com histórico de transferência, o contribuinte justifica com um depósito feito pela “Pioneer Sementes, efetuado em 20/03/2001, relativo a várias notas fiscais, sendo que em análise a documentação do processo, verificamos realmente se tratar de depósitos na conta bancária do contribuinte, visto que só foi localizado um comprovante de depósito vinculado, no valor de R\$ 256.349,37, BB, no dia 20/03/2001, com o nome do depositante na parte de baixo – Pioneer Sementes (doc. de fls. 1.530)”;
- seja analisada a existência de depósitos oriundos de liberação de empréstimos da atividade rural, a partir de informações sobre os mesmos fornecidos pelo Recorrente, e, após, seja concedido prazo para manifestação por parte do Recorrente antes do retorno dos autos a este Egrégio Tribunal:
 - Foram localizados 03 créditos nos valores de R\$ 102.900,00 (conta do Banco do Brasil, em 10/11/2000), R\$ 65.598,00 (conta do Banco do Brasil, em 29/01/2001) e R\$ 107.460,00 (conta do Banco do Brasil, em 12/02/2001) referentes à liquidação financeira da Cédula Pignoratícia Rural - CPR nº 11.051, da CPR nº 1001044 e da CPR nº 1001930, respectivamente.



13

Processo nº 10120.003058/2005-15
Acórdão n.º 106-16.716

CC01/C06
Fls. 1.711

A autoridade que conduziu a diligência se restringiu a responder as questões aventadas na Resolução nº 106-01.408 (fls. 1.659 a 1.664), socorrendo-se, pontualmente, da documentação trazida extemporaneamente em 07/11/2006.

O recorrente foi intimado do teor da diligência acima e ofereceu as seguintes contra-razões (fls. 1.688 a 1.694):

- O Auditor-Fiscal considerou como justificado os depósitos abaixo:
 - a) R\$ 125.725,00 – Banco do Brasil – 02/03/2001; R\$ 15.000,00 – Banco do Brasil – 20/03/2001; R\$ 40.000,00 – Banco do Brasil – 20/03/2001; R\$ 201.349,37 – Banco do Brasil – 22/03/2001; R\$ 102.900,00 – Banco do Brasil – 10/11/2000; R\$ 65.598,00 – Banco do Brasil – 29/01/2001; R\$ 107.460,00 – Banco do Brasil – 12/02/2001.
- O recorrente discorda do resultado da diligência, pois somente foi analisada parcialmente a documentação acostada em 07/11/2006;
- Na petição do recorrente que inaugurou a presente diligência, foi proposto um conjunto de questões a serem respondidas pelo Auditor-Fiscal que solucionariam a controvérsia. Ocorre que essa autoridade quedou-se silente;
- O recorrente, buscando evitar que os autos novamente baixem em diligência, manifesta sua opinião sobre cada questão:
 - a) pela documentação acostada aos autos, especialmente a que acompanhou o aditamento, o Recorrente comprovou que exerce a atividade de produtor rural desde 1991 e que suas receitas, no período autuado, têm origem no exercício da referida atividade?

Sim.

- b) Refazendo o Demonstrativo da Evolução Patrimonial Mensal – Ano-calendário de 2003 (fls. 1063/1066), considerando a documentação levada aos autos juntamente com o aditamento é correto afirmar que não se apura acréscimo patrimonial a descoberto em nenhum mês do ano de 2003 ou mesmo em relação à apuração anual?

Sim. Confrontando o Demonstrativo da Evolução Patrimonial Mensal que acompanhou a resposta apresentada pelo Recorrente e a documentação acostada aos autos quando do aditamento, o Demonstrativo elaborado pelo Recorrente está correto.

- c) A receita da atividade rural declarada para o ano-calendário de 2003 (fl. 30) foi de R\$ 1.237.751,50. A fiscalização considerou como comprovada, quando da lavratura do auto de infração (fl. 1058), somente R\$ 587.317,58. No aditamento de 7/11/2006 o

14

Processo nº 10120.003058/2005-15
Acórdão n.º 106-16.716

CO01/CO6
Fls. 1.712

Recorrente conseguiu comprovar mais R\$ 524.423,07. É correto afirmar que a receita comprovada no aditamento já foi declarada e tributada na DIRF/2004, ano-calendário 2003 (fl. 30), vez que o somatório (587.317,58 + 524.423,07) R\$ 1.111.740,65 é inferior ao valor declarado R\$ 1.237.751,50?

Sim.

- d) Refazendo o Demonstrativo dos Depósitos de Origem não Comprovada (fls. 1046/1049) considerando a documentação levada aos autos juntamente com o aditamento, especialmente: as cópias das Notas Fiscais de receitas da atividade rural, as vinculações especificadas no item 16 do referido aditamento e a “Relação de Notas Emitidas por Remetente/Destinatário”, fornecida pela Secretaria da Fazenda do Estado de Goiás, é correto afirmar que o valor a ser considerado como depósitos não justificado no ano de 2000 é de R\$ 203.708,74 e no ano de 2001 é de R\$ 176.119,84?

Sim. Confrontando o Demonstrativo dos Depósitos de Origem não comprovada que acompanhou a resposta apresentada pelo Recorrente e a documentação acostada aos autos quando do aditamento, Demonstrativo elaborado pelo Recorrente está correto.

- e) A “Relação de Notas Emitidas por Remetente/Destinatário”, fornecida pela Secretaria da Fazenda do Estado de Goiás e cópias das Notas fiscais apresentadas com o aditamento, comprovam receitas da atividade rural no valor de R\$ 764.534,74, relativo ao ano de 2000 e de R\$ 1.228.144,33, relativo ao ano de 2001?

Sim.

Ao final, o recorrente requereu:

- cancelamento da infração referente ao APD do ano-calendário 2003;
- redução da omissão de rendimentos a partir da presunção dos depósitos bancários não comprovados para R\$ 203.708,74, relativo ao ano-calendário 2000, e para R\$ 176.199,84, relativo ao ano-calendário 2001;
- alternativamente ao pedido acima, que seja a base de cálculo do imposto de renda seja arbitrado em 20% do rendimento da atividade rural nos anos 2000 e 2001, que montaria R\$ 152.906,95 (20% de R\$ 764.534,74) e R\$ 245.628,87 (20% de R\$ 1.228.144,33);
- caso o colegiado entenda necessário, que retorne novamente os autos para a DRF-Goiânia (GO), para responder as indagações propostas pelo recorrente.



Processo nº 10120.003058/2005-15
Acórdão n.º 108-16.716

CC01/C06
Fls. 1.713

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, Relator

Declara-se a tempestividade do apelo, já que o contribuinte foi intimado da decisão de 1ª instância em 26/10/2005 (fls. 1.113) e interpôs o recurso voluntário em 16/11/2005 (fls. 1.114 a 1.146), dentro do trintídio legal.

O recurso voluntário foi acompanhado de arrolamento de bens (fls. 1.146).

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADIN 1976¹, relator o ministro Joaquim Barbosa, em sessão de 28/03/2007, declarou a inconstitucionalidade da garantia recursal prevista no art. 33, § 2º, do Decreto nº 70.235/72. Assim, despiendo qualquer consideração sobre o presente preparo recursal.

No curso da fiscalização, o contribuinte foi intimado a apresentar as declarações de imposto de renda – DIRPF dos exercícios 2001 e 2002 (fls. 919), pois estava omissos.

Atendeu a intimação da fiscalização e apresentou a DIRPF – exercício 2001 (fls. 11 a 15) em 05/01/2005, quando informou uma receita bruta anual da atividade rural de R\$ 284.846,59 e uma despesa anual de custeio e investimento de R\$ 492.037,61 (fls. 13), e a DIRPF – exercício 2002 (fls. 17 a 22), quando informou uma receita bruta anual na atividade rural de R\$ 951.515,12 e uma despesa anual de custeio e investimento de R\$ 723.671,14 (fls. 20). Nesta última declaração confessou um imposto a pagar 1.477,94, originado da atividade rural, o qual foi lançado de ofício pela fiscalização.

Ainda, havia entregado tempestivamente as DIRPF dos exercícios 2003, quando apurou uma receita bruta anual na atividade rural de R\$ 708.985,96 e uma despesa com custeio e investimento de R\$ 817.721,12 (fls. 25), e 2004, nesta apurando na atividade rural uma receita bruta anual de R\$ 1.237.751,50 e uma despesa com custeio e investimento de R\$ 1.202.814,84 (fls. 30).

Deve-se evidenciar que todas as provas dos autos indicam que as fontes de rendimentos do recorrente provêm da atividade rural. Ainda, insista-se, nas declarações de renda do recorrente dos anos-calendário 2000, 2001, 2002 e 2003 somente há informação de rendimentos da atividade rural (fls. 11 a 32).

¹ Decisão da ADI 1976: O Tribunal, por unanimidade, julgou prejudicada a ação relativamente ao artigo 33, caput e parágrafos, da Medida Provisória nº 1.699-41/1998, e rejeitou as demais preliminares. No mérito, o Tribunal julgou, por unanimidade, procedente a ação direta para declarar a inconstitucionalidade do artigo 32 da Medida Provisória nº 1.699-41/1998, convertida na Lei nº 10.522/2002, que deu nova redação ao artigo 33, § 2º, do Decreto nº 70.235/1972, tudo nos termos do voto do Relator. Votou o Presidente. Ausente, justificadamente, neste julgamento, o Senhor Ministro Marco Aurélio. Impedido o Senhor Ministro Gilmar Mendes (Vice-Presidente). Licenciada a Senhora Ministra Ellen Gracie (Presidente). Presidiu o julgamento o Senhor Ministro Sepúlveda Pertence (art. 37, I, do RISTF). Plenário, 28.03.2007. Disponível a partir de: <<http://www.stf.gov.br>>.

Processo nº 10120.003058/2005-15
Acórdão n.º 106-16.716

CC01/CD6
Fls. 1.714

Atendendo a intimação constante no **termo de início da fiscalização** (fls. 44 e 45), lavrado em **14/09/2004**, o contribuinte apresentou a seguinte documentação:

- receitas da atividade rural do ano-calendário 2002 (fls. 47 a 184);
- despesas da atividade rural do ano-calendário 2002 (fls. 185 a 368);
- receitas da atividade rural do ano-calendário 2003 (fls. 369 a 450);
- despesas da atividade rural do ano-calendário 2003 (fls. 451 a 733);
- cédulas de crédito rural dos anos-calendário 2002 e 2003 (fls. 734 a 782);
- extratos bancários dos anos-calendário 2000, 2001, 2002 (somente do Bradesco) e 2003 das contas do banco do Brasil e do Bradesco (fls. 783 a 918).

No termo de início da fiscalização (fls. 44 e 45), deve-se evidenciar que a autoridade atuante intimou o recorrente a apresentar os **extratos bancários dos anos de 2000, 2001 e 2003, a comprovar as receitas e despesas da atividade rural do ano de 2002 e 2003**, a comprovar os financiamentos agrícolas do ano-calendário 2003 e os empréstimos e integralização feitos na empresa Dez Indústria e Comércio de Conservas Alimentícias Ltda. Ainda, a apresentar a nota fiscal de aquisição de um veículo Ford/F250 XL L, placa KFA 8782.

Analisada a documentação acostada aos autos pelo recorrente, a autoridade atuante **novamente intimou** o contribuinte (em **16/11/2004** – fls. 919 a 942), determinando que o recorrente apresentasse as Declarações de Imposto de Renda dos anos-calendário 2000 e 2001, pois estava omissa, que justificasse os depósitos em suas contas correntes dos anos de 2000 e 2001 e divergências no resultado da atividade rural do ano-calendário 2002, bem como o excesso de aplicação de recursos em face das fontes nos meses de março/2003, agosto/2003, setembro/2003, outubro/2003 e dezembro/2003.

O recorrente acostou ofício e documentação com o fito de atender a intimação (fls. 943 a 991), quando apresentou as DIRPF omissas em 05/01/2005 (fls. 965 a 981), sendo que somente há rendimentos da atividade rural nos anos-calendário de 2000 e 2001.

Nos **termos** de intimação fiscal lavrados em **17/01/2005** e **22/02/2005** (fls. 994 a 997), a autoridade atuante intimou o contribuinte a comprovar com documentação hábil e idônea a receita da atividade rural decorrente da venda de leite dos anos-calendário 2000 e 2001, comprovar algumas despesas da atividade rural do ano-calendário 2002, a comprovar o pagamento de juros incidentes sobre financiamentos agrícolas do ano-calendário 2002, a comprovar empréstimos a empresa Dez Ind. e Com. Produtos Alimentícios Ltda. Deve-se ressaltar que a intimação lavrada em 22/02/2002 foi uma reiteração do termo de 17/01/2005 (reintimação).

O recorrente buscou atender a intimação pelo ofício (de 12/04/2005) e documentos de fls. 998 a 1.041.



Processo n.º 10120.003058/2005-15
Acórdão n.º 106-18.716

CC01/C06
Fls. 1.715

A ação fiscal foi encerrada, com auto lavrado em 10/05/2005 (fls. 1.043), cabendo evidenciar:

- a despesa com venda de leite foi abatida do total de depósitos bancários de origem não comprovada nos anos-calendário 2000 e 2001 (fls. 1.048 e 1.049);
- foi apurada uma base tributável no ano-calendário 2001 decorrente de omissão de rendimentos da atividade rural, a partir da DIRPF-exercício 2002 (apresentada após intimação da fiscalização);
- o contribuinte foi autuado por omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada nos anos-calendário 2000 e 2001;
- não houve autuação no tocante ao ano-calendário 2002 (fls. 1.050 a 1.057), pois as receitas da atividade rural não sobejaram as despesas da atividade rural;
- foi apurado um acréscimo patrimonial a descoberto no ano-calendário 2003.

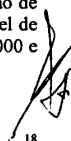
Pelo teor dos termos de fiscalização acima descritos, considerando que o recorrente desde 05/01/2005, quando apresentou as DIRPF, anos-calendário 2000 e 2001, evidenciou que somente tinha rendimentos provenientes da atividade rural, é de se inferir que a fiscalização escolheu tributar o recorrente a partir dos depósitos bancários nos anos-calendário 2000 e 2001, e não a partir do levantamento de receitas e despesas da atividade rural, como fez nos anos-calendário 2002 (sem resultado) e 2003.

Interessante ressaltar que a fiscalização excluiu do total dos rendimentos omitidos a partir dos depósitos bancários dos anos-calendário 2000 e 2001 o *quantum* da venda de leite, a reconhecer, de maneira implícita, que parte dos depósitos bancários provinham da atividade rural.

Os rendimentos omitidos decorrentes dos depósitos bancários de origem não comprovada, nos anos-calendário de 2000 e 2001, e o Acréscimo Patrimonial a Descoberto - APD do ano-calendário 2003 são as infrações em litígio nesta instância.

Preliminarmente, mister esclarecer os limites da utilização da documentação acostada aos autos após o término do prazo para interposição do recurso voluntário. Como informado no relatório, o recorrente interpôs o recurso voluntário em 16/11/2005 e trouxe em razões adicionais uma documentação complementar em 07/11/2006, quase um ano após a interposição do recurso voluntário.

Uma análise perfunctória da documentação indica sua relevância para o deslinde da controvérsia instaurada nesta instância, pois o recorrente trouxe provas de sua condição de produtor rural, comprovação de receitas da atividade rural no ano-calendário 2003 passível de elidir o APD apurado e comprovação de receitas da atividade rural nos anos-calendário 2000 e 2001.



Processo nº 10120.003058/2005-15
Acórdão n.º 108-16.716

CC01/CD6
Fls. 1.716

Assim, em respeito ao princípio da verdade material, deve-se apreciar a documentação complementar trazida em 07/11/2006.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS COM ORIGEM NÃO COMPROVADA NOS ANOS-CALENDÁRIO 2000 E 2001

No tocante à infração acima, registramos os pontos de irresignação do recorrente:

- I. a utilização dos dados da CPMF pelo fisco, na forma da Lei nº 10.174/2001, não pode retroagir, sob pena de malferimento do princípio da anterioridade, o qual inquina de nulidade, inclusive, o fato gerador que se aperfeiçoou em 31/12/2001;
- II. a Portaria SDE nº 3/99 determina a nulidade da cláusula que estipula o reconhecimento dos valores lançados no extrato de conta corrente constituam dívida líquida, certa e exigível;
- III. depósito bancário não pode ser presumido como renda, cabendo ao fisco comprovar os sinais exteriores de riqueza e identificar o consumo dessa renda indiciária;
- IV. as transferências entre as contas correntes do recorrente devem ser desconsideradas;
- V. para co os rendimentos presumidos a partir dos depósitos bancários de origem não comprovada, o recorrente trouxe notas fiscais, somente agora conseguidas, nos montantes de R\$ 393.376,76² e R\$ 1.228.144,33³, dos anos de 2000 e 2001, respectivamente;
- VI. “do saldo dado como não comprovado, deve se ter deduzido todos os valores declarados (rendimentos tributados, isentos, não tributados e de tributação definitiva), os empréstimos obtidos (dívidas vinculadas à atividade rural) e os valores a serem lançados de ofício, como procedido quanto à receita de atividade rural não declarada à época e apurada nesse lançamento” (fls. 1.135 – grifos no original);

Abaixo, o pedido final do recorrente extraído de sua manifestação no resultado da diligência determinada pela Sexta Câmara (fls. 1.693 e 1.694):

- redução da omissão de rendimentos a partir da presunção dos depósitos bancários não comprovados para R\$ 203.708,74, relativo ao ano-calendário 2000, e para R\$ 176.199,84, relativo ao ano-calendário 2001;

² O relatório da SEFAZ-GO registrou que o recorrente emitiu notas fiscais no valor total de R\$ 764.534,74 no ano-calendário 2000 (fls. 1.171).

³ Valor das notas fiscais juntadas à petição que aditou o recurso voluntário (fls. 1.357 a 1.359). O relatório da SEFAZ-GO apontou um total de notas fiscais em nome do recorrente em 2001 no valor de R\$ 1.008.489,58 (fls. 1.190, 1.217 e 1.218), pois, do valor total de R\$ 1.047.259,18 (fls. 1.190), deve ser abatido os apontamentos que registram o recorrente como destinatário das mercadorias (fls. 1.217 e 1.218)

Processo nº 10120.003058/2005-15
Acórdão nº 108-18,718

CC01/C06
Fls. 1.717

- alternativamente ao pedido acima, que seja a base de cálculo do imposto de renda seja arbitrado em 20% do rendimento da atividade rural nos anos 2000 e 2001, que montaria R\$ 152.906,95 (20% de R\$ 764.534,74) e R\$ 245.628,87 (20% de R\$ 1.228.144,33).

As irresignações I, II e III são preliminares ao enfrentamento do mérito.

Passa-se a analisar o **item I**, acima.

Inicialmente, cabe ressaltar que os extratos bancários foram trazidos aos autos pelo próprio contribuinte, atendendo intimação da fiscalização. Ainda, não há registro nos autos da utilização dos dados da CPMF na presente ação fiscal, o que torna despicando qualquer consideração sobre a irretroatividade da Lei nº 10.174/2001, bem como o malferimento do princípio da anterioridade na utilização dos dados bancários.

Insistimos que foi o próprio recorrente que trouxe aos autos os extratos bancários.

Assim, afasta-se a preliminar de irretroatividade da Lei nº 10.174/2001.

No tocante a Portaria SDE nº 3/99 (**item II**), que determina a nulidade de cláusula que estipula o reconhecimento dos valores lançados no extrato de conta corrente como dívida líquida, certa e exigível, trata-se de ato infralegal, aplicável somente nas relações privadas, não tendo o condão de revogar o expresso comando legal do art. 42 da Lei nº 9.430/96.

No ponto, escorreita a atuação ao considerar os depósitos não comprovados como renda presumida, não assistindo razão ao recorrente.

Agora, aprecia-se a irresignação lançada no **Item III**, acima.

Sob a égide da Lei nº 8.021/90, assentou-se que os depósitos bancários, por si só, não representavam rendimentos a sofrer a incidência do imposto de renda. Inclusive, em épocas pretéritas a tal Lei, o egrégio Tribunal Federal de Recursos tinha sumulado um entendimento com tal interpretação.

Dessa forma, mister que o fisco comprovasse o consumo da renda, a espelhar sinais exteriores de riqueza ou acréscimo patrimonial.

Essa era a dicção do art. 6º da Lei nº 8.021/90, *verbis*:

Art. 6º O lançamento de ofício, além dos casos já especificados em lei, far-se-á arbitrando-se os rendimentos com base na renda presumida, mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza.

§ 1º Considera-se sinal exterior de riqueza a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte.

§ 2º Constitui renda disponível a receita auferida pelo contribuinte, diminuída dos abatimentos e deduções admitidos pela legislação do Imposto de Renda em vigor e do Imposto de Renda pago pelo contribuinte.



Processo nº 10120.003058/2005-15
Acórdão n.º 106-16.718

CC01/C06
Fls. 1.718

§ 3º Ocorrendo a hipótese prevista neste artigo, o contribuinte será notificado para o devido procedimento fiscal de arbitramento.

§ 4º No arbitramento tomar-se-ão como base os preços de mercado vigentes à época da ocorrência dos fatos ou eventos, podendo, para tanto, ser adotados índices ou indicadores econômicos oficiais ou publicações técnicas especializadas.

§ 5º O arbitramento poderá ainda ser efetuado com base em depósitos ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras, quando o contribuinte não comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações. (Revogado pela lei nº 9.430, de 1996)

§ 6º Qualquer que seja a modalidade escolhida para o arbitramento, será sempre levada a efeito aquela que mais favorecer o contribuinte.

Esse estado de coisas foi profundamente alterado com o art. 42, *caput*, da Lei nº 9.430/96, *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.

A partir dessa inovação legislativa, os valores mantidos em conta de depósito sem comprovação de sua origem passaram a ser rendimentos presumidos. Trata-se de presunção *iuris tantum*, passível de prova em contrário por parte do contribuinte.

Entretanto, caso o contribuinte, regularmente intimado, não comprove a origem dos valores mantidos em conta de depósito ou investimento, é de se presumir que tais valores foram omitidos da tributação.

Observe que o art. 6º, § 5º, da Lei nº 8.021/90 (grifado acima) tratava do arbitramento dos rendimentos com base em depósitos bancários e foi expressamente revogado pelo art. 88, XVIII, da Lei nº 9.430/96.

Dessa forma, para fatos geradores a partir de 1º/01/1997, no tocante à omissão de rendimentos com base em depósitos bancários com origem não comprovada, tem vigência única e plena o art. 42 da Lei nº 9.430/96.

Com esse novo estatuto, como já assinalado, o depósito bancário com origem não comprovada é presumido rendimento omitido, com incidência da tabela progressiva do imposto de renda.

Nesse novo cenário normativo, não há em que se falar em sinais exteriores de riqueza ou prova do consumo da renda para tributar depósitos bancários com origem não comprovada pelo contribuinte.

Por uma presunção legal relativa, o depósito com origem não comprovada é rendimento tributável pelo imposto de renda.

Esse entendimento encontra-se pacificado no âmbito do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Como exemplo, por todos, veja-se o Acórdão nº CSR/F/04-00.164, sessão de 13 de dezembro de 2005, relator a conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, que restou assim ementado:

IRPF - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Presume-se a omissão de rendimentos sempre que o titular de conta bancária, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em suas contas de depósito ou de investimento (art. 42 da Lei nº. 9.430, de 1996).

Por tudo, afasta-se a irresignação do **item III**.

Assim, rejeitam-se as preliminares constantes nos itens I, II e III.

Agora, passa-se a analisar a questão dos créditos nas contas bancárias com o histórico de transferência (**item IV**), que o recorrente pretende infirmar, já que seriam transferências entre contas do mesmo titular, a existência de depósitos oriundos de liberação de empréstimos da atividade rural, bem como a tributabilidade dos valores que tiveram sua origem comprovada nesta instância recursal (**item V**).

Inicialmente, a questão dos lançamentos com histórico de transferência. Um crédito bancário pode decorrer de múltiplas origens: depósito em dinheiro, depósito em cheque, ordem de pagamento, transferência entre contas de titulares diferentes, transferências entre contas de mesmos titulares.

Ora, para aceitar a argumentação do contribuinte, mister a existência dos mesmos valores nas contas do Banco do Brasil e do Bradesco. Não é o que ocorreu. Como se verá mais adiante, pelos casos identificados na diligência determinada pela Sexta Câmara, trata-se de lançamentos bancários a débitos de pessoas jurídicas e a crédito do recorrente, ambos interligados por relações comerciais.

Como resultado do item 1 da diligência (transferências entre contas de mesma titularidade), extraímos as seguintes informações:

- o depósito de R\$ 125.725,00, na conta do Banco do Brasil em 02/03/2001, aparece com histórico de transferência, e o recorrente justifica como depósito da Pioneer sementes, efetuado em 28/02/2001;
- os depósitos na conta corrente do Banco do Brasil de R\$ 15.000,00 (20/03/2001), 40.000,00 (20/03/2001) e 201.349,37 (22/03/2001) que aparecem com histórico de transferência, o contribuinte justifica com um depósito feito pela Pioneer Sementes (fls. 1.530).

Assim, os valores acima têm origem nas compras e vendas entre o recorrente e seus clientes, não se referindo a transferências entre as contas correntes do contribuinte.

No tocante ao item 2 da diligência (existência de depósitos oriundos de liberação de empréstimos da atividade rural), concluímos:

22

Processo nº 10120.003058/2005-15
Acórdão n.º 106-16.716

CC01/CO6
Fls. 1.720

- foram localizados 03 créditos nos valores de R\$ 102.900,00 (conta do Banco do Brasil, em 10/11/2000), R\$ 65.598,00 (conta do Banco do Brasil, em 29/01/2001) e R\$ 107.460,00 (conta do Banco do Brasil, em 12/02/2001) referentes à liquidação financeira da Cédula Pignoratória Rural - CPR nº 11.051, da CPR nº 1001044 e da CPR nº 1001930, respectivamente. Na verdade, trata-se de CPR – cédulas de Produto Rural⁴.

Como resultado da diligência, comprovou-se a origem dos seguintes créditos:

- R\$ 102.900,00 – Banco do Brasil – 10/11/2000; R\$ 65.598,00 – Banco do Brasil – 29/01/2001; R\$ 107.460,00 – Banco do Brasil – 12/02/2001; R\$ 125.725,00 – Banco do Brasil – 02/03/2001; R\$ 15.000,00 – Banco do Brasil – 20/03/2001; R\$ 40.000,00 – Banco do Brasil – 20/03/2001; R\$ 201.349,37 – Banco do Brasil – 22/03/2001.

Como resultado do item 16 (fls. 1.158) das razões adicionais apresentadas pelo recorrente, tentou-se comprovar a origem dos seguintes valores:

- aviso de crédito de R\$ 30.000,00, no Banco do Brasil, em 23/03/2000, creditado por Caramuru Óleos Vegetais Ltda. (fls. 1.046, 1.511 e 1.512);
- depósitos nos valores de R\$ 11.263,00 (31/05/2000), R\$ 28.999,89 (10/11/2000) e R\$ 5.057,64 (10/11/2000) feitos por Sementes Selecta Ltda. (fls. 1.046, 1.047, 1.513 e 1.514). Juntou cópia dos recibos de depósito e acostou as notas fiscais comprobatórias da receita, estas emitidas entre 13/04 e 16/04/2000. Os depósitos montaram R\$ 45.320,53 e as notas fiscais R\$ 45.306,30;
- depósitos nos valores de R\$ 42.267,00 (23/04/2001 – fls. 1.048 e 1.584) e R\$ 152.500,00 (17/07/2001 – fls. 1.048 e 1.585) efetuados por Sementes Selecta Ltda.;
- avisos de crédito nos valores de R\$ 50.065,42 e R\$ 113.506,22, ambos feitos na data de 06/07/2001, tendo como depositante a empresa Caramuru Alimentos Ltda. (fls. 1.049, 1.618 e 1.619);
- depósito no valor de R\$ 15.000,00 (15/08/2001) feito pela empresa Broto Legal Imp. Exp. Ltda. (fls. 1.049, 1.620 e 1.621);
- depósito no valor de R\$ 27.780,00 (16/08/2001) feito pela empresa Broto Legal Imp. Exp. Ltda. (fls. 1.049, 1.622 a 1.625);

⁴ A Cédula de Produto Rural é um instrumento privado de financiamento que pode ser emitida por um agricultor, cooperativa ou associação e significa uma obrigação de entrega futura do produto, na quantidade e qualidade previamente especificadas. A emissão pode ocorrer nas fases anterior, durante ou posterior ao plantio, permitindo ao produtor a obtenção de recursos no volume e no momento que achar mais apropriado.

g) os depósitos de R\$ 10.000,00 (13/08/2001), 3.000,00 (20/08/2001), R\$ 17.460,50 (27/08/2001), R\$ 42.327,00 (03/09/2001), R\$ 14.453,64 (10/09/2001), R\$ 115.809,06 (14/09/2001), R\$ 29.310,94 (14/09/2001), R\$ 33.088,00 (17/09/2001), R\$ 30.114,00 (09/10/2001), R\$ 5.500,00 (06/11/2001), R\$ 7.817,40 (19/11/2001), R\$ 20.000,00 (20/11/2001), R\$ 20.000,00 (23/11/2001), R\$ 7.817,40 (27/11/2001) e R\$ 12.000,00 (07/12/2001) no montante total de R\$ 368.697,94 foram justificados como pagamentos da empresa Broto Legal Imp. Exp. Ltda.. Para tanto, o recorrente juntou os registros de pagamento gerados pela empresa (com datas de 15/08/2001 a 20/08/2001), uma espécie de borderô, e as notas fiscais avulsas de produtor rural emitidas pelo produtor rural, as quais montaram R\$ 368.690,50 (fls. 1.626 a 1.658). **Não há uma identidade entre os depósitos efetuados e os valores lançados nos borderôs, apesar dos valores totais serem parecidos.**

Reconhecem-se como depósitos com origem comprovada aqueles constantes das alíneas “a” a “f” acima, afastando a comprovação da alínea “g”, pois não há identidade entre os depósitos e os borderôs/notas fiscais.

Entretanto, o fato de se comprovar a origem não implica, automaticamente, na exclusão dos valores das bases de cálculo da renda omitida pela presunção legal no tocante aos depósitos antes não comprovados.

E a razão para isso é muito simples. Caso durante a atuação o contribuinte tivesse comprovado a origem dos valores, o AFRFB faria a competente exclusão do rol dos depósitos não comprovados, porém iria verificar se os rendimentos tinham sido oferecidos à tributação. Essa é a inteligência do art. 42, § 2º, da Lei nº 9.430/96, *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 omissis.

§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.

(...) (grifei)

Nestes autos não há nenhum registro que indique que os depósitos com origem comprovada nesta fase recursal tenham sido tributados. Pelo contrário. O recorrente estava omissis da entrega das DIRPF – exercícios 2001 e 2002, fazendo a entrega das declarações somente após regularmente intimado pela fiscalização. Assim, o recorrente não ofereceu à

Processo n.º 10120.003058/2005-15
Acórdão n.º 106-16.716

CC01/C06
Fls. 1.722

tributação quaisquer das receitas auferidas na atividade rural nos anos-calendário 2000 e 2001.

Considerando que o recorrente não apresentou o conjunto de suas receitas e despesas da atividade rural na fase da formação deste processo administrativo fiscal, no tocante aos anos-calendário 2000 e 2001, socorreu-se a fiscalização dos valores lançados nas contas-correntes do contribuinte para submeter o conjunto de suas receitas à imposição fiscal.

Nesta instância recursal não pode o recorrente comprovar a origem dos depósitos bancários referente às receitas da atividade rural, as quais não foram oferecidas à tributação, e assim fugir da tributação a todos imposta.

Dessa forma, é de se manter sob a incidência do imposto de renda as receitas decorrentes dos depósitos bancários outrora não comprovados.

Entretanto, apesar de omissio quanto à entrega das declarações de imposto de renda dos anos acima, todo o conjunto probatório dos autos claramente indica que os rendimentos do recorrente se originaram das atividades rurais. Em todos os anos em debate no presente processo administrativo fiscal, anos-calendário 2000, 2001, 2002 e 2003, não há um único registro de rendimentos oriundos de atividades diferentes das agropastoris.

A tributação dos rendimentos omitidos oriundos de depósitos bancários de origem não comprovada, quando o sujeito passivo, comprovadamente, somente milita na atividade rural, vem sofrendo uma mitigação no âmbito o Primeiro Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Começa-se a construir uma jurisprudência administrativa que tem entendido que nesses casos somente deve ser oferecido à tributação um percentual de 20% das receitas, na forma da Lei n.º 8.023/90. Para tanto, veja-se a ementa do Acórdão n.º 104-20.775, sessão de 16/05/2005, relator o conselheiro Nelson Mallmann:

(...).

DEPÓSITOS BANCÁRIOS - PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA - APURAÇÃO MENSAL - TRIBUTAÇÃO NO AJUSTE ANUAL - Os valores dos depósitos bancários não justificados, a partir de 1º de janeiro de 1997, serão apurados, mensalmente, à medida que forem creditados em conta bancária e tributados como rendimentos sujeitos à tabela progressiva anual (ajuste anual).

OMISSÃO DE RECEITAS - RENDA ATIVIDADE RURAL - BASE DE CÁLCULO - Face à específica legislação atinente à atividade, respeitada a opção do contribuinte, a base de cálculo do imposto apurável em eventual omissão de receita da atividade rural limitar-se-á a vinte por cento da receita bruta do ano-base.

LEI Nº 10.684/2003 (PAES - REFIS II) - PARCELAMENTO DE DÉBITOS CONFESSADOS RELATIVO A PERÍODOS DE APURAÇÃO OBJETO DE AÇÃO FISCAL NÃO CONCLUÍDOS DURANTE A VIGÊNCIA DA LEI - DEBITOS CONFESSADOS DURANTE O PRAZO DA VIGÊNCIA DA LEI E ANTES DA LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO - O Programa Especial de



Processo n.º 10120.003058/2005-15
Acórdão n.º 106-16.716

CC01/C06
Fls. 1.723

Parcelamento - PAES, instituído pela Lei n.º 10.684, de 30 de maio de 2003, abrange confissão de débitos com vencimento até 28 de fevereiro de 2003, não declarados e ainda não confessados, relativos a tributos e contribuições correspondentes a períodos de apuração objeto de ação fiscal por parte da SRF não concluída no prazo da vigência da lei, independentemente de o devedor estar ou não obrigado à entrega de declaração específica. Assim, se a adesão ao Programa Especial de Parcelamento foi realizada dentro do prazo da vigência da lei e antes da lavratura do Auto de Infração, é de se excluir da base de cálculo da exigência o valor confessado, desde que este se refira à mesma matéria constante do lançamento.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - LANÇAMENTO COM BASE EM VALORES CONSTANTES EM EXTRATOS BANCÁRIOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - ARTIGO 42, DA LEI N.º 9.430, DE 1996 - Caracteriza omissão de rendimentos 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.

CONTRIBUINTE COM ÚNICA FONTE DE RENDIMENTOS - ATIVIDADE RURAL - COMPROVAÇÃO DA RECEITA - Pelas suas peculiaridades, os rendimentos da atividade rural gozam de tributação mais favorecida, devendo, a princípio, ser comprovados por nota fiscal de produtor. Entretanto, se o contribuinte somente declara rendimentos provenientes da atividade rural e o Fisco não prova que a omissão de rendimentos apurada tem origem em outra atividade, não procede a pretensão de deslocar o rendimento apurado para a tributação normal, sendo que nestes casos o valor a ser tributado deverá se limitar a vinte por cento da omissão apurada.

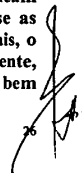
(...)

(grifei)

Nessa mesma linha de entendimento, veja-se o Acórdão CSRF/04-00.487, sessão de 13 de dezembro de 2006, relator do voto vencedor o conselheiro Remis Almeida Estol, que restou assim ementado:

ATIVIDADE RURAL - DEDICAÇÃO EXCLUSIVA - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - PRESUNÇÃO - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - TRIBUTAÇÃO - Identificada a omissão de rendimentos com base em depósitos bancários, via presunção legal, o contribuinte que se dedica exclusivamente à atividade rural fica submetido ao regime de tributação definido na Lei n.º 8.023/90, que limita a base de cálculo da incidência em 20% (vinte por cento) da omissão apurada.

Assim, como anteriormente informado, todas as provas dos autos indicam que as fontes de rendimentos do recorrente provêm da atividade rural. Vejam-se as declarações de rendimentos, as cédulas rurais comprobatórias de empréstimos rurais, o resumo de notas fiscais emitido pelo fisco estadual tendo o recorrente como emitente, levantamentos da fiscalização na mensuração do APD do ano-calendário de 2003, bem



Processo nº 10120.003058/2005-15
Acórdão n.º 106-16.716

CC01/C06
Fls. 1.724

como o levantamento de receitas e despesas do ano-calendário 2002 igualmente feito pela fiscalização. Tudo a indicar que o recorrente tem suas rendas provenientes exclusivamente da atividade rural.

Por tudo, em uma abordagem que formalmente difere da propugnada pelos Acórdãos antes transcritos, porém que se iguala nos valores do imposto a serem exigidos, entendo que quando o contribuinte somente tem rendimentos provenientes da atividade rural, deve-se excluir da base de cálculo dos depósitos bancários de origem não comprovada um percentual de 80% das receitas omitidas. Assim, permanece hígida a autuação, em sua fundamentação legal, com a mera exclusão na base de cálculo do auto de infração de 80% dos valores originados dos depósitos bancários.

No tocante ao valor da liquidação das CPR nºs 11.051, R\$ 102.900,00 (conta do Banco do Brasil, em 10/11/2000), 1001044, R\$ 65.598,00 (conta do Banco do Brasil, em 29/01/2001), e 1001930, R\$ 107.460,00 (conta do Banco do Brasil, em 12/02/2001), estas devem ser consideradas no rol dos rendimentos omitidos, com a exclusão de 80% de seu valor, já que se tratam de receitas da atividade rural.

Devem-se, pois, excluir 80% da base de cálculo do imposto de renda lançado com base nos valores oriundos de depósitos bancários de origem não comprovada nos anos-calendário 2000 e 2001, independentemente de o recorrente ter revelado a origem de alguns dos depósitos originalmente não comprovados, pois, como amplamente demonstrado, o contribuinte nada tinha ofertado à tributação nos anos-calendário 2000 e 2001.

Por fim (item VI), o recorrente pugnou que "... do saldo dado como não comprovado, deve se ter deduzido todos os valores declarados (rendimentos tributados, isentos, não tributados e de tributação definitiva), os empréstimos obtidos (dívidas vinculadas à atividade rural) e os valores a serem lançados de ofício, como procedido quanto à receita de atividade rural não declarada à época e apurada nesse lançamento" (fls. 1.135 – grifos no original).

No tocante aos empréstimos obtidos, a autoridade autuante já informou que "não foram os mesmos relacionados, posto que no próprio extrato do Banco do Brasil já identificam tais valores sob a rubrica de empréstimos, razão pela qual não foi solicitada do contribuinte a comprovação de sua origem" (fls. 1.045).

Quanto aos valores declarados, essa pretensão não pode ser atendida, porque as declarações foram apresentadas em procedimento de ofício, e não foram utilizadas para se aquilatar as individualmente receitas e despesas da atividade rural. Tais declarações não são confissões, sendo meras peças informativas para o trabalho do auditor-fiscal.

Entretanto, assiste razão ao recorrente ao pugnar que seja excluído do lançamento o resultado tributável da atividade rural do ano-calendário 2001, no valor de R\$ 20.652,96 (fls. 17 e 1.068), que foi informado na DIRPF-exercício 2002 e que compôs o lançamento de ofício.

O valor acima foi extraído da DIRPF-exercício 2002, como resultado da diferença entre as receitas e despesas da atividade rural. Paralelamente, a fiscalização, a partir dos depósitos bancários, levantou toda as receitas omitidas em tal exercício e que, como sobejamente demonstrado, tiveram sua origem na atividade rural.

Processo nº 10120.003058/2005-15
Acórdão n.º 108-18.716

CC01/C06
Fls. 1.725

Dessa forma, considerando que as DIRPF-exercícios 2001 e 2002 não se prestam à confissão de dívida, pois apresentadas após intimação da fiscalização, e pelas provas juntadas aos autos, todas as receitas dos exercícios 2001 e 2002 estão aliciçadas pelos depósitos bancários de origem não comprovada, o valor de R\$ 20.652,96 (fls. 17 e 1.068) não deve compor a base de cálculo do lançamento do exercício 2002.

APD do ANO-CALENDÁRIO 2003

No tocante a infração do ano-calendário 2003, a fiscalização apurou uma **receita da atividade rural** no montante de **R\$ 587.317,58** (fls. 1.058). Essa receita originou-se de pagamentos ao recorrente provenientes das empresas Sementes Selecta Ltda, no valor total de R\$ 91.385,40 (março/2003), Pantera Alimentos Ltda., no valor total de R\$ 483.932,18 (julho, setembro e outubro de 2003), e Pioneer Sementes Ltda., no valor total de R\$ 12.000,00 (dezembro de 2003). Para este mesmo ano-calendário de 2003, apurou-se uma **despesa total de R\$ 1.082.965,79** (fls. 1.062).

Considerando que a aplicação de recursos sobejava fortemente a principal fonte (receitas da atividade rural), caso não existissem outras fontes, como financiamentos ou recursos disponíveis no início do exercício, presentes indícios de excesso de aplicação sobre as fontes, a transparecer a ocorrência de APD no ano-calendário.

A fiscalização trilhou esse caminho e encontrou um APD total no ano-calendário de 2003 de R\$ 503.244,21, que originou um imposto apurado de R\$ 138.392,15 (fls. 1.069).

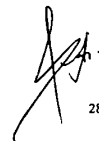
Na peça recursal original, o recorrente discordou da apuração do APD e apresentou outra apuração que indicou um APD nos meses de outubro e novembro de 2003, nos valores de R\$ 22.632,86 e R\$ 253.742,07, respectivamente. Pugnou para que fosse validado o demonstrativo de fls. 949 a 953 (posteriormente, no aditamento ao recurso voluntário, pleiteou a exoneração total do acréscimo patrimonial a descoberto).

O demonstrativo colacionado pelo contribuinte buscou excluir do rol de aplicações de recursos parcelas de empréstimos feitos a empresa Dez Ind. Com. Prod. Aliment. Ltda. e relacionou valores que deveriam compor o fluxo de caixa. Ocorre que foi o próprio contribuinte que trouxe a comprovação documental e contábil dos empréstimos à empresa Dez Ind. (fls. 1.019), não havendo reparo a fazer na apuração do APD da fiscalização neste ponto.

As demais questões trazidas pelo contribuinte, especificamente os adiantamentos feitos ao recorrente pela empresa Sementes Selecta Ltda., foram contempladas na apuração do APD da fiscalização de fls. 1.063 a 1.064.

O recorrente argumentou que eventual acréscimo patrimonial deveria ser calculado em bases anuais, diferentemente do procedimento da autoridade atuante, que o apurou mensalmente. Essa é o atual posicionamento da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, como se depreende do Acórdão nº CSRF/04-00.262, sessão de 12 de junho de 2006, relatora a conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, que restou assim ementado:

IRPF – ACRÉSCIMO PATRIMONIAL – APURAÇÃO ANUAL – No caso de rendimentos da atividade rural, o acréscimo patrimonial deve ser apurado de forma anual (art. 49 da Lei nº 7.713, de 1988, e Lei nº 8.023, de 1990).



28

Processo nº 10120.003058/2005-15
Acórdão n.º 106-16.716

CC01/C06
Fls. 1.726

Efetivamente, a apuração do APD do ano-calendário 2003 foi feita mês a mês, o que não trouxe qualquer cerceamento ao direito de defesa do contribuinte.

Pelo contrário. O registro das receitas e despesas mês a mês facilitou a defesa do contribuinte, já que esse percebeu claramente os meses em que as aplicações excederam as fontes. Tanto assim o é, que o recorrente fez o demonstrativo, discordando do APD dos meses de agosto e setembro de 2003, concordando parcialmente com o valor apurado em outubro/2003 e acatando o valor de novembro de 2003.

Há, ainda, um ponto adicional de relevância capital.

Os resultados do APD apurado pela metodologia de fls. 1.058 a 1.066, que apurou APD nos meses agosto, setembro, outubro e novembro/2003, são iguais ao que seria apurado pela metodologia anual, exceto pela não consideração da sobra de recursos do mês de dezembro/2003. Vejamos.

O total das fontes do recorrente no ano-calendário 2003 (receitas da atividade rural + saldos bancários no início do exercício + financiamentos bancários + recebimento de empréstimos da empresa DEZ Ind. e Com. Ltda. + adiantamento de fornecedores) montou R\$ 2.771.903,76 (fls. 1.058, 1.063 a 1.066). Já o total das aplicações (despesas da atividade rural + saldos bancários no final do exercício + empréstimos a empresa DEZ Ind. e Com. Ltda. + aquisição de veículo + pagamento de financiamento agrícola + aumento de capital na empresa DEZ Ind. e Com. Ltda.) montou R\$ 3.218.168,18.

Assim, as aplicações excederam as fontes em R\$ 446.264,42. Acrescendo a sobra de recursos de dezembro/2003 (R\$ 57.979,79) ao excesso de aplicações, chegamos a R\$ 504.244,21. No auto de infração, apurou-se um APD de R\$ 503.244,21. A diferença de R\$ 1.000,00 foi decorrente de um erro na transcrição da receita de setembro de 2003, no valor de R\$ 102.630,54, que constou no fluxo como R\$ 103.630,54 (fls. 1.058 e 1.065).

Como se vê, utilizando a metodologia de apuração constante do auto de infração, com meras operações aritméticas de soma, chega-se ao APD apurado no auto de infração, o qual deve ser diminuído do sobra de recursos de dezembro/2003.

O APD apurado no auto de infração montou R\$ 503.244,21. Deste, deve ser diminuído a sobra de recursos de dezembro/2003, no valor de R\$ 57.979,79, remanescendo, ao final, R\$ 445.264,42.

Até este ponto, seria de se manter o APD calculado na autuação, diminuído da sobra de recursos de dezembro de 2003.

Acontece que não podemos silenciar no tocante à apresentação da documentação que complementou o recurso voluntário, acostada aos autos em 07/11/2006 (fls. 1.154).

Nesta documentação, o recorrente acostou as seguintes notas fiscais comprobatórias de receitas da atividade rural:

- 37 notas fiscais de entrada de produtos rurais emitidas em janeiro de 2003, 10 notas fiscais emitidas em fevereiro de 2003, 17 notas fiscais emitidas em março de 2003, todas pela empresa Pioneer Sementes Ltda.,

Processo nº 10120.003058/2005-15
Acórdão n.º 106-18.716

CC01/C06
Fls. 1.727

tendo como remetente o recorrente, nos valores de R\$ 40.753,30, R\$ 194.928,50 e R\$ 96.730,45, respectivamente (fls. 1.226 a 1.288);

- 11 notas fiscais de entrada de produtos rurais emitidas em abril de 2003 pela empresa Sementes Selecta Ltda., tendo como remetente o recorrente, no valor de R\$ 165.885,82 (fls. 1.289 a 1.299);
- uma nota fiscal avulsa emitida pelo recorrente em setembro de 2003, com mercadorias destinada ao comprador Pantera Alimentos Ltda., no valor de R\$ 26.125,00 (fls. 1.300).

As notas fiscais de entrada acima estão resumidas no demonstrativo de fls. 1.220 e 1.221, com um valor total de R\$ 524.423,07, com receitas nos meses de janeiro/2003 (Pioneer Sementes Ltda.), fevereiro/2003 (Pioneer Sementes Ltda.), março/2003 (Pioneer Sementes Ltda.), abril/2003 (Sementes Selecta Ltda.) e setembro/2003 (pantera Alimentos).

Já as receitas da atividade rural que foram consideradas no cálculo do APD pela fiscalização estão discriminadas no demonstrativo de fls. 1.058, constando receitas em março/2003 (Sementes Selecta Ltda.), julho/2003 (Pantera Alimentos Ltda.), setembro/2003 (Pantera Alimentos Ltda.), outubro/2003 (Pantera Alimentos Ltda.) e dezembro/2003 (Pioneer Alimentos Ltda.).

Confrontando os demonstrativos, percebe-se que todas as receitas trazidas no aditamento da peça recursal não foram consideradas no cálculo do APD pela fiscalização.

Ao final, o recorrente juntou aos autos um total de receitas da atividade rural no ano-calendário 2003 de R\$ 1.111.740,65.

Em sua declaração de renda, o recorrente confessou um valor total de receitas da atividade rural de R\$ 1.237.751,50 (fls. 30). Aqui, observa-se que as receitas brutas confessadas na declaração do ano-calendário 2003, mês a mês, não guardam sintonia com os levantamentos mensais do APD (fls. 1.058) e do aditamento (fls. 1.220 e 1.221). Isso poderia, em tese, vulnerar a idoneidade das notas fiscais trazidas no aditamento.

Porém, há um conjunto de indícios, além obviamente da higidez formal do documentário fiscal acostado extemporaneamente, que militam em favor da idoneidade da documentação trazida em 07/11/2006. Passamos a discriminá-los:

- pelos extratos emitidos pela Secretaria de Fazenda de Goiás referente aos anos de 2000 (fls. 1.171 a 1.189) e 2001 (fls. 1.190 a 1.218), há registros de notas fiscais tendo como remetente o recorrente, nos valores totais de R\$ 764.534,74 e 1.008.489,58, respectivamente, o que indica que os valores obtidos na atividade rural no ano-calendário 2003 e acostados aos autos são compatíveis com a atividade desenvolvida pelo recorrente;
- a fiscalização levantou um total de receitas da atividade rural no ano-calendário 2002 de R\$ 786.921,72 (fls. 1.050 a 1.052), sendo que registrou um total de R\$ 364.872,14 para a empresa Pioneer Sementes Ltda.. Na documentação trazida extemporaneamente para comprovar as

Processo nº 10120.003058/2005-15
Acórdão n.º 106-18.716

CC01/C06
Fls. 1.728

receitas da atividade rural de 2003, consta um total R\$ 332.412,25 em nome da empresa Pioneer Sementes Ltda.;

- as empresas compradoras da produção do recorrente que constam no aditamento, Pioneer Sementes Ltda., Sementes Selecta Ltda. e Pantera Alimentos Ltda., constam como adquirentes em anos precedentes.

Por tudo, devem-se acatar as notas fiscais que constam no aditamento como meio hábil a comprovar receitas da atividade rural no ano-calendário 2003 (fls. 1.219 a 1.300). Assim, restou comprovada uma receita de atividade rural total de R\$ 1.111.737,65. Ainda, pelo levantamento da fiscalização, comprovou-se uma despesa na atividade rural no ano-calendário 2003 de R\$ 1.082.965,79 (fls. 1.059 a 1.062), sendo passível de tributação a diferença entre receitas e as despesas (R\$ 28.771,86) ou a opção pelo arbitramento sobre a receita bruta.

Vê-se pela DIRPF-ano-calendário 2003 (fls. 30) que o recorrente optou pela tributação da diferença entre as receitas e despesas, ofertando na declaração um resultado tributável de R\$ 34.936,66, superior ao acima indicado.

No tocante ao APD, como antes informado, esse montou R\$ 446.264,42. As notas fiscais de entrada trazidas no aditamento montaram R\$ 524.423,07, valor suficiente para cancelar o acréscimo patrimonial a descoberto apontado pela fiscalização no ano-calendário 2003.

Em face do exposto, VOTO por REJEITAR as preliminares invocadas, e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário, para:

- ano-calendário de 2000: excluir 80% da base de cálculo;
- ano-calendário de 2001: excluir da base de cálculo o valor de R\$ 20.652,96 e 80% do valor remanescente;
- ano-calendário de 2003: cancelar o acréscimo patrimonial a descoberto.

Sala das Sessões, em 22 de janeiro de 2008.

Giovanni Christian Nunes Campos





Tema: TRIBUTAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL EM PERMUTA DE AÇÕES
Conselheiro (a): Giovanni Christian Nunes Campos



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

Processo n° 10680.019097/2007-51
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2102-001.909 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de abril de 2012
Matéria IRPF
Recorrente Walfrido Silvino dos Mares Guia Neto
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2003

Ementa: PERMUTA DE BENS E DIREITOS. NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA. PERMUTA DE COTAS E AÇÕES ENTRE EMPRESAS. EMPRESA LIMITADA ADREDE PREPARADA, COM INTEGRALIZAÇÃO EM ESPÉCIE DO PREÇO DA ALIENAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DO TRATAMENTO COMO UMA PERMUTA ORDINÁRIA QUE NÃO GERA GANHO DE CAPITAL. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA.

A permuta ou troca é o contrato pelo qual as partes se obrigam a dar uma coisa por outra que não seja dinheiro. Tudo que pode ser objeto de uma compra e venda pode ser trocado, não sendo necessário que os bens permutados sejam de igual espécie ou valor, sendo lícito, portanto, permutar um imóvel por uma coisa móvel, ou ainda um bem imóvel ou móvel por um direito. A interpretação tributária que restringe à permuta a troca de bens imóveis não tem base na doutrina ou na própria legislação regente do ganho de capital. Dessa forma, ao contrato de permuta, de forma geral, deve ser dado o mesmo tratamento atribuído ao de permuta de unidades imobiliárias, quando somente se pode falar em ganho de capital se houver torna em dinheiro. Inexistindo torna, não haverá ganho de capital, exceto se o permutante ativar em sua declaração de bens e direitos o bem recebido por um valor maior do que o dado na permuta. Indo mais além, sempre que houver envolvimento de dinheiro em espécie na operação, forçoso reconhecer a eventual existência do ganho de capital. É o que ocorre com a alienação de ações de determinada companhia, detida por pessoa física, com utilização de veículo societário (empresa limitada) adrede preparado, no qual se integraliza como capital da limitada o preço da alienação, daí ocorrendo a permuta das ações por quotas. Claramente, não se pode permitir que uma empresa limitada criada pouco antes da operação de permuta, que funcionou apenas como repositório do preço, possa permitir a postergação do pagamento do imposto sobre o ganho de capital, porque aqui inegavelmente

houve a disponibilidade financeira do recurso em prol do alienante pessoa física, devendo este pagar o imposto devido.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DA MANUTENÇÃO DA QUALIFICAÇÃO BASEADA EM DISCREPÂNCIA NAS INFORMAÇÕES DA DIRPF. REDUÇÃO DA MULTA PARA O PERCENTUAL ORDINÁRIO DE 75% SOBRE O IMPOSTO LANÇADO.

A autuação fiscal decorrente de ganhos de capital não oferecidos à tributação decorre, ordinariamente, da majoração de custo do bem alienado ou ainda de desconformidade na informação do preço da alienação prestadas na DIRPF, não sendo isso, por si só, uma motivação para a qualificação da multa de ofício, pois, se assim se procedesse, todo o lançamento de imposto decorrente de ganho de capital teria vinculado uma multa qualificada de 150% sobre o imposto lançado.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em REJEITAR a preliminar de nulidade e, no mérito, em DAR parcial provimento ao recurso para reduzir a multa de ofício do percentual de 150% para 75%. Fez a sustentação oral a Dra. Ana Cláudia Akie Utumi, advogada do recorrente, OAB-SP nº 138.911.

Assinado digitalmente

GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS - Relator e Presidente.

EDITADO EM: 30/04/2012

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Atilio Pitarelli, Carlos André Rodrigues Pereira Lima, Giovanni Christian Nunes Campos, Núbia Matos Moura, Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti e Rubens Maurício Carvalho.

Relatório

Em face do contribuinte WALFRIDO SILVINO DOS MARES GUIA NETO, CPF/MF nº 006.900.906-68, já qualificado neste processo, foi lavrado, em 28/11/2007, auto de infração (fls. 03 e seguintes), com ciência pessoal em 28/11/2007 (fl. 03). Abaixo, discrimina-se o crédito tributário constituído pelo auto de infração, que sofre a incidência de juros de mora a partir do mês seguinte ao do vencimento do crédito:

IMPOSTO	R\$ 1.894.507,50
MULTA DE OFÍCIO	R\$ 2.841.761,25

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

Autenticado digitalmente em 30/04/2012 por GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS, Assinado digitalmente em 30/04/2012 por GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS

Impresso em 10/05/2012 por VILMA PINHEIRO TORRES - VERSO EM BRANCO

Ao contribuinte foi imputada uma omissão de ganho de capital, no montante de R\$ 12.630.050,00, com fato gerador ocorrido em 31/01/2002, conduta essa apenada com multa de ofício de 150%, com a seguinte motivação (fls. 08 a 18 – excertos do Termo de Verificação Fiscal):

(...)

1.1. O contribuinte em epígrafe foi inicialmente selecionado para fiscalização, relativamente ao cumprimento de suas obrigações legais referentes ao imposto de renda pessoa física (IRPF) do ano-calendário de 2002, em razão do fato de ter o mesmo realizado no mês de janeiro desse ano-calendário operação com participações societárias, representada pela aquisição de quotas do capital social da empresa Samos Participações Ltda., CNPJ 04.852.164/0001-06, pelo valor declarado de R\$ 3.346.359,00, mediante entrega de ações da empresa Biobrás S/A, CNPJ 16.921.603/0001-66, as quais, segundo informado pelo fiscalizado no item 36 do quadro 8 ("Declaração de Bens e Direitos") de sua Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física referente ao mesmo ano-calendário (DIRPF/2003 - fls. 128 a 134), "... eram de propriedade do Sr. Walfrido dos Mares Guia Neto, por meio da holding Biopart Ltda., há mais de 15 anos ...".

(...)

1.3.4. Tendo em vista constar do item IV da 1ª alteração do contrato social da empresa Boroserra do Brasil Participações Ltda. (razão social alterada para Samos Participações Ltda.), CNPJ 04.852.164/0001-06 (registrada na Junta Comercial do Estado de Minas Gerais em 27/03/2002, sob o número 3120646272-2), que a quotista NN Holding do Brasil Ltda., CNPJ 04.789.439/0001-04, detentora de 15.976.409 quotas do capital social da primeira empresa, no valor nominal de R\$ 15.976.409,00, cedeu e transferiu para o contribuinte a totalidade de suas quotas, ao passo que este informa, no item 36 do Quadro 8 (Relação de Bens e Direitos) de sua DIRPF/2003, ter adquirido quotas da empresa Samos Participações Ltda. pelo valor de R\$ 3.346.359,00; esclarecer e comprovar de que forma e em qual(is) data(s) foi paga à NN Holding do Brasil Ltda. a diferença entre o valor pelo qual as quotas da empresa Boroserra do Brasil Participações Ltda. foram transferidas ao contribuinte — R\$ 15.976.409,00, e o valor do custo de aquisição das quotas da mesma empresa informado em sua DIRPF/2003 — R\$ 3.346.359,00, diferença esta equivalente a R\$ 12.630.050,00.

1.4. Aos 22/10/2007, o contribuinte entregou o termo de resposta de fls. 24 a 28, no qual alega que:

(...)

1.4.2. Inicialmente, era quotista da sociedade Biopart Ltda. (Biopart), empresa que detinha ações do capital social da Biobrás S/A (Biobrás);

1.4.3. Em 2001, foi realizada redução do capital social da Biopart (doc. de fls. 60 a 64), por meio da qual recebeu, como contrapartida do capital reduzido, participação no capital social da Biobrás, tornando-se, portanto, seu acionista direto, detentor de 918.880 (novecentas e dezoito mil e oitocentas e oitenta) ações ordinárias nominativas e 80.492 (oitenta mil e quatrocentas e noventa e duas) ações preferenciais (fls. 69 a 77);

1.4.4. No ano seguinte, permutou com a empresa NN Holding do Brasil Ltda. (NN Holding) as ações da Biobrás de sua propriedade pela participação que a NN Holding detinha no capital social da Boroserra do Brasil Participações Ltda. (Boroserra);

1.4.5. Foi por meio de permuta com a NN Holding que passou a deter 15.976.409 (quinze milhões e novecentos e setenta e seis mil e quatrocentas e nove) quotas da Boroserra (fls. 84 a 93);

1.4.6. Posteriormente, em 30 de abril de 2002, a empresa Boroserra teve sua razão social alterada para Samos Participações Ltda. (fls. 94 a 98);

(...)

1.4.9. A permuta em questão não foi acrescida do pagamento de torna, isto é, tão-somente houve a troca de participações societárias, sem o pagamento em dinheiro;

(...)

1.5. Ao que parece, com as alegações apresentadas no termo de resposta de fls. 24 a 28, pretende o contribuinte defender a tese (a qual se demonstrará não ser correta) de que, como a alienação das ações da Biobrás de sua propriedade à NN Holding se deu através de uma operação de permuta das referidas ações por quotas do capital social da Boroserra (atual Samos), possuídas pela NN Holding, sem recebimento de torna em dinheiro, o valor de alienação das ações da Biobrás, e o conseqüente custo de aquisição das quotas da Boroserra, seria igual ao valor (contábil) pelo qual a sociedade Biopart avaliou as ações da Biobrás entregues ao contribuinte a título de devolução de sua participação no capital dessa sociedade, de modo que não haveria ganho de capital tributável na comentada alienação de ações.

(...)

1.13. Resta, portanto, verificar se o contribuinte auferiu ganho de capital, sujeito à incidência do imposto, na operação de permuta de participações societárias sob investigação.

1.14. Com base nos documentos trazidos ao procedimento fiscal pelo contribuinte, constatou-se que, no ano de 2002 (e não de 2001, como alegado pelo fiscalizado no termo de resposta de fls. 24 a 28), através de alteração contratual datada de 21/01/2002, (averbada no Registro Civil das Pessoas Jurídicas em 24/01/2002, sob número 23 do registro 56.805, no Livro A - fls. 84 a 93), a Biopart Ltda. reduziu seu capital social de R\$ 13.113.817,00 (treze milhões e cento e treze mil e oitocentos e

dezessete reais) para R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais), com a conseqüente extinção de 11.113.817 (onze milhões e cento e treze mil e oitocentas e dezessete) quotas do valor unitário de R\$ 1,00 (um real), mediante restituição aos sócios, na proporção de suas participações, do ativo representado por 3.319.081 (três milhões e noventa e nove mil e oitenta e uma) ações de emissão da Biobrás S/A, avaliadas pelo valor contábil de R\$ 11.113.817,00 (onze milhões e cento e treze mil e oitocentas e dezessete reais), distribuindo-se tais valores entre os quotistas nas seguintes proporções:

(...)

1.15. Constatou-se, também que a Boroserra do Brasil Participações Ltda. foi constituída em 21/12/2001, nos termos do contrato social de fls.78 a 83, tendo como quotistas as sociedades NN Holding do Brasil Ltda., CNPJ 04.789.439/0001-04, e Novo Nordisk Farmacêutica do Brasil Ltda. (Novo Nordisk), CNPJ 82.277.955/0001-55, as quais se comprometeram a integralizar em moeda corrente nacional, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias contados da data de constituição da sociedade, um capital social de R\$ 15.976.410,00 (quinze milhões e novecentos e setenta e seis mil e quatrocentos e dez reais), dividido em 15.976.410 (quinze milhões e novecentos e setenta e seis mil e quatrocentos e dez reais) quotas de valor nominal de R\$ 1,00 (um real) cada, assim distribuídas entre as quotistas:

a) NN Holding do Brasil Ltda. com 15.976.409 quotas, no valor nominal total de R\$ 15.976.409,00, e

b) Nordisk Farmacêutica do Brasil Ltda. com 1 quota no valor nominal de R\$ 1,00.

1.16. Constatou-se ainda que, nos termos do item III da cláusula 1ª da 1ª alteração do contrato social da Boroserra, datada de 31/01/2002 (fls. 84 a 93), as quotistas NN Holding e Novo Nordisk consignaram que o capital social, no valor de R\$ 15.976.410,00, representado por 15.976.410 quotas, fora por elas totalmente integralizado, em moeda corrente nacional.

1.17. E, como consignado no item IV da mesma cláusula mencionada acima, a quotista NN Holding cedeu e transferiu a totalidade de suas cotas, livres e desembaraçadas de qualquer ônus, dívidas, dívidas, encargos ou gravames de qualquer natureza ao senhor Walfrido Silvino dos Mares Guia Neto.

(...)

1.24. Na situação em tela, verifica-se que, na data de 31/01/2002, o contribuinte permutou ações de emissão da Biobrás S/A avaliadas pelo valor total de R\$ 3.346.359,00, por quotas da sociedade Boroserra do Brasil Participações Ltda. (atual Samos Participações Ltda.), no valor nominal total de R\$ 15.976.409,00 (quinze milhões e novecentos e setenta e seis mil e quatrocentos e nove reais).

1.25. As quotas da Boroserra transferidas para o contribuinte representavam a quase totalidade do capital da sociedade, este no valor de R\$ 15.976.410,00, totalmente integralizado em moeda corrente nacional na data da permuta. Destacamos que a sociedade Boroserra do Brasil Participações Ltda. fora constituída no mês anterior ao da permuta, em 21/12/2001. Tem-se, portanto, que o ativo representativo do capital social da Boroserra era totalmente constituído por dinheiro em espécie.

1.26. Vemo-nos, então, diante do seguinte fato: o contribuinte alienou suas 999.372 ações (918.880 ordinárias e 80.492 preferenciais) da Biobrás S/A, avaliadas pelo valor total de R\$ 3.346.359 — que consiste no custo de aquisição das ações, recebendo em permuta 15.976.409 quotas do capital social da Boroserra do Brasil Participações Ltda., avaliadas pelo valor total de R\$ 15.976.409,00 — que consiste no preço efetivo da operação, isto é, o quanto a aquisição das ações da Biobrás S/A custou efetivamente para a sociedade NN Holding do Brasil Ltda.

(...)

1.33. Assim sendo, verifica-se que o contribuinte auferiu um ganho de capital na alienação (mediante operação de permuta, das ações da Biobrás S/A que possuía), correspondente à diferença positiva entre o valor de alienação das ações — R\$ 15.976.409,00 — e o respectivo custo de aquisição — R\$ 3.346.359 (valor contábil), diferença esta equivalente a R\$ 12.630.050,00 (doze milhões e seiscentos e trinta mil e cinquenta reais).

1.34. Além disso, ao registrar, em sua DIRPF do ano-calendário de 2002, a aquisição das quotas do capital da sociedade Samos Participações Ltda. (antiga Boroserra do Brasil Participações Ltda.), CNPJ 04.852.164/0001-06, pelo valor de R\$ 3.346.359 (valor este correspondente ao custo de aquisição das ações da Biobrás dadas em permuta pelas mencionadas quotas), e não pelo preço efetivo da operação, R\$ 15.976.409,00 (valor das quotas da Boroserra entregues ao contribuinte pela NN Holding), o contribuinte praticou conduta definida como sonegação no art. 71 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, reproduzido abaixo, a qual evidencia seu intuito de fraudar a legislação tributária, impedindo que a autoridade fazendária tivesse conhecimento da ocorrência de ganho de capital na operação de permuta em foco:

(...)

1.35. E, presente o evidente intuito de fraude, definido no artigo 71 da Lei n.º 4.502 de 1964, sobre o imposto de renda decorrente da apuração de ganho de capital na alienação de participação societária foi aplicada a multa de ofício qualificada, no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), conforme previsto no inciso I combinado com o parágrafo 1º, ambos do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Medida Provisória n.º 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007.

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

Autenticado digitalmente em 30/04/2012 por GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS, Assinado digitalmente em 30/04/2012 por GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS

Impresso em 10/05/2012 por VILMA PINHEIRO TORRES - VERSO EM BRANCO

1.36. E, havendo verificado a ocorrência de fatos que, em tese, configuram crime contra a ordem tributária, conforme definido nos artigos 1º e 2º da Lei nº. 8.137 de 27 de dezembro de 1990, cujo teor abaixo transcrevemos, formalizamos, mediante protocolização do processo administrativo nº. 10680.019098/2007-03 que deverá ser apensado ao processo através do qual foi constituído o crédito tributário - a cabível representação fiscal para fins penais, nos moldes do Decreto nº 2.730, de 10 de agosto de 1998 e da Portaria SRF n.º 326, de 15 de março de 2005:

(...)

Inconformado com a autuação, o contribuinte apresentou impugnação ao lançamento, dirigida à Delegacia da Receita Federal de Julgamento.

A 5ª Turma de Julgamento da DRJ-Belo Horizonte (MG), por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 02-17.271, de 22 de fevereiro de 2008 (fls. 178 e seguintes).

O contribuinte foi intimado da decisão *a quo* em 14/03/2008 (fl. 185). Irrresignado, interpôs recurso voluntário em 11/04/2008 (fl. 186).

No voluntário, o recorrente alega, em síntese, que:

- I. a decisão recorrida é nula, por ofensa ao princípio da motivação dos atos administrativos, pois sequer rebateu a longa argumentação do impugnante, limitando-se tão-somente a dizer que *“legislação que rege a matéria não excetuou a permuta realizada pelo contribuinte para determinação do ganho de capital”*, sendo que sequer contra-argumentou o tópico da impugnação relativo à exclusão de penalidade, juros e correção monetária, *“no qual se evidenciou que o Recorrente agiu em conformidade com as normas complementares e não poderia ficar exposto à penalidades, juros moratórios, nem atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, se interpretação diversa vier a ser adotada pelo Fisco”*;
- II. a decadência fulminou o imposto lançado, por feito além do quinquênio do art. 150, § 4º, do CTN (fato gerador ocorrido em 31/01/2002 e ciência do lançamento em 28/11/2007), aqui ressaltando que o prazo decadencial do imposto referente ao ganho de capital conta-se na forma desse permissivo legal, independentemente da existência, ou não, de pagamento, conforme pacífica jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes;
- III. a simples permuta de bens, sem torna, não envolve apuração de ganho de capital, o qual ficará postergado para o momento da alienação do bem recebido na permuta, sendo certo que a dicção *“permuta”* no art. 3º, § 3º, da Lei nº 7.713, que trata da apuração do ganho de capital e foi invocado pelo Auditor Fiscal como fundamento de validade da autuação perpetrada, versa sobre apuração e não o ganho em si mesmo, o qual deve ser buscado na operação, verificando se

efetivamente houve a realização do ganho. “Ora, é forçoso concluir que nada disso ocorreu no caso dos autos, uma vez que, em razão da permuta realizada, o patrimônio do Recorrente não sofreu qualquer tipo de acréscimo. Houve tão-somente mera substituição de ativos, ou seja, ações de uma empresa por ações de outra empresa. Na NN HOLDING, as ações representativas do capital da BOROSERRA foram substituídas pelas ações do capital BIOBRÁS pelo mesmo custo de aquisição, o mesmo ocorrendo, ao reverso, no caso do Recorrente” (fl. 198);

- IV. “Tanto é assim que, a legislação tributária, no tocante à permuta imobiliária, entendeu por bem explicitar a neutralidade das operações de permuta de imóveis em que não houvesse a torna. E o fez apenas e tão somente por uma questão de conveniência, eis que nenhuma diferença faria a ausência desses dispositivos legais, justamente porque na permuta, não se verifica a ocorrência da hipótese de incidência do imposto de renda. A legislação tributária veio apenas esclarecer, trata-se de legislação interpretativa, e não constitutiva” (fl. 198);
- V. outra demonstração de que não há ganho de capital em permuta pode ser encontrado nos arts. 137, 431 e 763 do Decreto nº 3.000/99, que trata do Programa Nacional de Desestatização - PND, que manda tratar a troca dos créditos do arrematante contra a União em face das ações adquiridas como permuta, quer sequer expressamente isenta tais operações do imposto de renda, pois meras permutas não implicam em ganho de capital, entendimento expressamente chancelado pelos Pareceres PGFN/PGA nº 970/91 e PGFN/PGA nº 454/92, aprovados pelo Ministro da Fazenda, que, apesar de elaborados no bojo do PND, analisam amplamente o instituto da “permuta” e seu tratamento tributário, concluindo pela não incidência do imposto de renda na hipótese vertente, sendo verdadeira norma complementar tributária, na forma do art. 100 do CTN, o que justifica por si só a não imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo (art. 100, § único, do CTN);
- VI. a jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes corrobora a tese defensiva; acima
- VII. não se comprovou o evidente intuito de fraude a justificar a aplicação da penalidade qualificada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, Relator

Declara-se a tempestividade do apelo, já que o contribuinte foi intimado da decisão recorrida em 14/03/2008 (fl. 185), sexta-feira, e interpôs o recurso voluntário em 11/04/2008 (fl. 186), dentro do trintídio legal, este que teve seu termo final em 15/04/2008, terça-feira. Dessa forma, atendidos os demais requisitos legais, passa-se a apreciar o apelo, como discriminado no relatório.

Em relação à nulidade aventada no **item I** do relatório, entendo que não assiste razão ao recorrente, pois não se pode confundir uma fundamentação sucinta com ausência de fundamentação, esta sim causa de nulidade (REsp 763.983/RJ, Rel. Min. Nancy Andrighi, Terceira Turma do Superior Tribunal de Justiça - STJ, DJ 28/11/05).

Apreciando a decisão recorrida nas fls. 180 a 182, vê-se que a relatora lançou lá suas razões para manter o lançamento, de forma de sucinta é verdade, mas adequadamente fundamentada, entendendo que a permuta poderia gerar ganho de capital, como se viu no caso em debate, afastando as exceções, como a permuta com torna de unidades imobiliárias e aquelas executadas no âmbito do PND, *verbis*:

Tal tese foi detalhadamente analisada pela autoridade lançadora, a qual, com muita propriedade, rejeitou-a com fundamentos destacados às fls. 11 a 17, os quais não merecem reparos. A legislação que rege a matéria não excetuou a permuta realizada pelo contribuinte para fins de determinação do ganho de capital. Portanto, invocar as exceções (permutas de unidades imobiliárias e de títulos de dívida pública por ações ou quotas leiloadas no âmbito de programas de desestatização) não socorre o impugnante, pois, como visto, a regra geral, que aqui se aplica, é que na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação a qualquer título de bens e direitos, tais como as realizadas por permuta (§3º, do art. 3º, da Lei nº 7.713, de 1988).

Ainda, se a autoridade julgadora rechaçou a possibilidade de aplicar o entendimento das permutas do PND ao caso aqui em discussão, por óbvio ficou prejudicado qualquer apreciação da aplicação do art. 100 do CTN à espécie.

Com as razões acima, rejeita-se a nulidade vindicada e passa-se a apreciar se a decadência fulminou o crédito tributário lançado, como pedido na defesa do **item II** do relatório.

Primeiramente, faz-se breve menção à tradicional jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes e do CARF sobre a matéria decadencial.

Entendia-se que a regra de incidência de cada tributo era que definia a sistemática de seu lançamento. Se a legislação atribuisse ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, o tributo amoldar-se-ia à sistemática de lançamento denominada de homologação, onde a contagem do prazo decadencial dar-se-ia na forma disciplinada no art. 150, § 4º, do CTN, sendo irrelevante a existência, ou não, do pagamento, e, no caso de dolo, fraude ou simulação, a regra decadencial tinha assento no art. 173, I, do CTN. Este era o entendimento aplicado ao lançamento do imposto de renda da pessoa física e da pessoa jurídica sujeito ao ajuste anual.

Assim era pacífico no âmbito do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes que a contagem do prazo decadencial do imposto de renda da pessoa física e jurídica sujeito ao ajuste anual amoldar-se-ia à dicção do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, quando a contagem passa a ser feita na forma do art. 173, I, do Código Tributário Nacional. Como exemplo dessa jurisprudência, citam-se os acórdãos nºs: 101-95.026, relatora a Conselheira Sandra Maria Faroni, sessão de 16/06/2005; 102-46.936, relator o Conselheiro Romeu Bueno de Camargo, sessão de 07/07/2005; 103-23.170, relator o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, sessão de 10/08/2007; 104-22.523, relator o Conselheiro Nelson Mallmann, sessão de 14 de junho de 2007; e 106-15.958, relatora a Conselheira Ana Neyle Olímpio Holanda, sessão de 08/11/2006.

O entendimento acima também veio a ser acolhido pelo CARF a partir de 2009, quando este Órgão substituiu os Conselhos de Contribuintes.

Entretanto, veio a lume uma alteração no Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, através de alteração promovida pela Portaria do Ministro da Fazenda nº 586, de 21.12.2010 (Publicada no DOU em 22.12.2010), que passou a fazer expressa previsão no sentido de que *“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”* (Art. 62-A do anexo II do RICARF). E o Superior Tribunal de Justiça, no rito dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC), confessou uma tese na matéria decadencial diversa do CARF, como abaixo se vê, sendo de rigor aplicá-la nos julgamentos da segunda instância administrativa.

Dessa forma, no que diz respeito a decadência dos tributos lançados por homologação, apreciou-se o Recurso Especial nº 973.733 - SC (2007/0176994-0), julgado em 12 de agosto de 2009, sendo relator o Ministro Luiz Fux, que teve o julgado submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC e da Resolução STJ 08/2008 (regime dos recursos repetitivos), assim ementado:

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 inoocorre, 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).

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/09/2001

Autenticado digitalmente em 30/04/2012 por GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS, Assinado digitalmente em

30/04/2012 por GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS

Impresso em 10/05/2012 por VILMA PINHEIRO TORRES - VERSO EM BRANCO

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

No precedente acima do Superior Tribunal de Justiça, a existência, ou não, do pagamento passou a ser relevante para definir a regra decadencial. Para a hipótese de inocorrência de dolo, fraude ou simulação, a existência de pagamento antecipado leva a regra para as balizas do art. 150, § 4º, do CTN; já a inexistência, para o art. 173, I, do CTN.

No caso destes autos, com fato gerador ocorrido em 31/01/2002, considerando que não houve pagamento de qualquer valor a título de ganho de capital na operação auditada, deve-se aplicar a regra decadencial na forma do art. 173, I, do CTN (isso sem sequer precisar apreciar a dilação decadencial em decorrência da aplicação da multa qualificada), ou seja, o termo de início decadencial começou a fluir em 1º/01/2003 (primeiro

dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado), com término em 31/12/2007. Ora, como a ciência do lançamento ocorreu em 28/11/2007, inviável a decretação da decadência para o caso vertente.

Superado o pedido decadencial, passa-se a apreciar as defesas dos **itens III a VI**, que versam sobre a impossibilidade da tributação do ganho de capital em permuta de ações (ou em qualquer permuta).

Não tenho qualquer dúvida em asseverar que em permutas sem torna de dinheiro, entre quaisquer bens (diversos de dinheiro), não há apuração de ganho de capital. Já confessei este entendimento quando relatei o recurso nº 156.029, com prolação do Acórdão nº 106-16.964, sessão de 26 de junho de 2008, que restou assim ementado (excerto):

CUSTO DO BEM RECEBIDO EM PERMUTA —VALOR DO BEM OFERTADO NA PERMUTA CONSTANTE NA DECLARAÇÃO DE BENS E DIREITO - IDENTIDADE —A permuta ou troca é o contrato pelo qual as partes se obrigam a dar uma coisa por outra que não seja dinheiro. Tudo que pode ser objeto de uma compra e venda pode ser trocado, não sendo necessário que os bens permutados sejam de igual espécie ou valor, sendo lícito, portanto, permutar um imóvel por uma coisa móvel, ou ainda um bem imóvel ou móvel por um direito. Apesar de as disposições civis referentes à compra e venda serem aplicadas à troca ou permuta (art. 533 do Código Civil), não se deve esquecer que o contrato de permuta antecedeu ao da compra e venda. A interpretação tributária que restringe a permuta a troca de bens imóveis não tem base na doutrina ou na própria legislação regente do ganho de capital. Dessa forma, ao contrato de permuta, de forma geral, deve ser dado o mesmo tratamento atribuído ao de permuta de unidades imobiliárias, quando somente se pode falar em ganho de capital se houver torna. Inexistindo torna, não haverá ganho de capital, exceto se o permutante ativar em sua declaração de bens e direitos o bem recebido por um valor maior do que o dado na permuta. Assim, incabível a utilização do valor registrado na escritura de permuta como custo do bem recebido na permuta, devendo ser acatado como custo do bem recebido na permuta aquele do bem ofertado nesta avença.

Entretanto, não se pode deixar de tributar uma permuta quando envolver a troca de bens por dinheiro, inclusive porque aí estaríamos já no terreno da compra e venda. Observe que, no caso destes autos, a autoridade fiscal asseverou que houve uma permuta das ações de emissão da Biobrás S/A, de propriedade do contribuinte, por quotas da Boroserra do Brasil Participações Ltda. (atual Samos Participações Ltda.), sendo que esta última empresa tinha sido constituída em 21/12/2001, com capital totalmente constituído por dinheiro em espécie por parte daquele que objetivava adquirir as ações da Biobrás, com operação de permuta ocorrida em 31/01/2002, ou seja, quarenta após a constituição da Boroserra. Eis as textuais palavras da autoridade autuante:

1.24. Na situação em tela, verifica-se que, na data de 31/01/2002, o contribuinte permutou ações de emissão da Biobrás S/A avaliadas pelo valor total de R\$ 3.346.359,00, por quotas da sociedade Boroserra do Brasil Participações Ltda. (atual Samos Participações Ltda.), no valor nominal total de R\$ 15.976.409,00 (quinze milhões e novecentos e setenta e seis mil e quatrocentos e nove reais).

1.25. As quotas da Boroserra transferidas para o contribuinte representavam a quase totalidade do capital da sociedade, este no valor de R\$ 15.976.410,00, totalmente integralizado em moeda corrente nacional na data da permuta. Destacamos que a sociedade Boroserra do Brasil Participações Ltda. fora constituída no mês anterior ao da permuta, em 21/12/2001. Tem-se, portanto, que o ativo representativo do capital social da Boroserra era totalmente constituído por dinheiro em espécie.

Ora, será que a operação acima, com criação de uma empresa pelo adquirente em determinado momento logo anterior à data da permuta, com integralização das quotas dela em dinheiro poucos dias à frente, tudo para permitir a permuta das quotas da empresa recém criada com ações de outra companhia, esta o verdadeiro objeto a ser comprado e vendido, pode ser considerada como um típico contrato de permuta que afasta a tributação do imposto de renda sobre o eventual ganho de capital? A resposta é desenganadamente negativa.

O contrato de permuta que afasta a tributação do imposto de renda é aquele em que as partes permutam bens diversos de dinheiro, postergando a apuração do ganho de capital, para quando houver a efetiva realização financeira do bem recebido na permuta. No caso trazido à baila acima, como paradigma (Acórdão nº 106-16.964), tinha-se a permuta de ações de uma empresa rural com um imóvel rural, sem envolvimento de dinheiro em espécie. Jamais poder-se-ia aceitar que uma permuta entre as ações de determinada empresa com quotas de outra, esta constituída imediatamente antes do negócio jurídico, e com integralização das quotas dela em dinheiro, valor este que deveria ser utilizado para pagar o preço, possa ser encarada como uma permuta típica, a afastar a incidência do imposto de renda, pois aqui houve o envolvimento de dinheiro em espécie, havendo iniludivelmente a ocorrência de ganho de capital, a justificar a incidência do imposto de renda sobre tal ganho.

Acceptar a operação descrita nestes autos como uma típica permuta que afasta a tributação do imposto de renda seria deferir ao contribuinte que auferiu o ganho de capital um absoluto poder de postergação do imposto respectivo, pois mesmo em uma operação de compra e venda, com pagamento do preço em dinheiro, poder-se-ia criar uma empresa, ativando nela o preço, e aí postergando indefinidamente o imposto devido. Digo indefinidamente, pois nada impediria que os recursos permanecessem na empresa, passando por herança de pai para filho, levando a apuração do imposto devido para as calendas gregas, ou ainda que os recursos ativados na empresa sejam consumidos por seus acionistas, em pagamento até de despesas pessoais, o que levaria ao desaparecimento do dinheiro ativado e, por consequência, do imposto a ser recolhido à Fazenda Pública, pois, no futuro, não haveria qualquer recurso outrora ativado, com as quotas ou ações nada valendo.

Claramente, no caso em discussão, não se pode aceitar que o preço em espécie da alienação seja integralizado em uma empresa constituída pelo comprador, adrede preparada, afastando o imposto devido. Inegavelmente, trata-se de manobra abusiva, que não pode ser aceita no âmbito do direito tributário, pois houve o pagamento do preço em espécie, havendo a disponibilidade da renda, esta uma condição imperativa para a tributação no âmbito da pessoa física, que opera sob regime de caixa.

Com as considerações acima, entendo que em operações de permutas como do caso vertente, em que a criação da empresa serviu apenas como meio para receber o preço, deve-se incidir a tributação do imposto de renda sobre o ganho de capital.

Ainda, por óbvio, não se pode comparar a operação aqui em debate com aquelas do PND, que versavam sobre permuta entre títulos públicos e ações das companhias em processo de privatização, sem envolvimento de recursos em espécie, pois nestes autos houve de fato o pagamento do preço do bem alienado em espécie, servindo a empresa adrede criada apenas para funcionar como repositório do preço, o que não tem o condão de afastar a tributação do ganho de capital, sempre lembrando que o direito tributário não se condói com esquemas meramente formais, sem propósito econômico ou negocial. Observe-se que há um hiato a separar as operações do PND da destes autos, representado exatamente pelo dinheiro em espécie que permitiu a alienação das ações da Biobrás, hipótese diversa do que ocorreu nas operações do PND, nas quais havia apenas a permuta títulos públicos por ações.

Ressalte-se que aqui não se está a desconsiderar a existência jurídica da empresa Boroserra do Brasil Participações Ltda. (atual Samos Participações Ltda.), pois nada impede (ou impediria) de o autuado ter ativado os recursos recebidos na alienação das ações da Biobrás S/A na Boroserra, porém deveria antes ter pago o imposto que incidiu sobre o ganho de capital auferido.

Indo mais além, como não se vê semelhança entre as operações do PND como acima se demonstrou, não se pode utilizar a inteligência dos Pareceres PGFN/PGA nº 970/91 e PGFN/PGA nº 454/92 para afastar a incidência da imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, na forma do art. 100, § único, do CTN.

Por fim, passa-se a apreciar a multa qualificada que incidiu no imposto lançado (**item VII** do relatório).

Aqui entendo que assiste razão ao recorrente.

Inicialmente, vê-se que a autoridade fiscal ancorou a qualificação da multa de ofício na desconformidade da informação registrada na DIRPF em decorrência das ações transacionadas, como se vê pelo excerto do relatório fiscal, abaixo transcrito:

(...)

1.34. Além disso, ao registrar, em sua DIRPF do ano-calendário de 2002, a aquisição das quotas do capital da sociedade Samos Participações Ltda. (antiga Boroserra do Brasil Participações Ltda.), CNPJ 04.852.164/0001-06, pelo valor de R\$ 3.346.359 (valor este correspondente ao custo de aquisição das ações da Biobrás dadas em permuta pelas mencionadas quotas), e não pelo preço efetivo da operação, R\$ 15.976.409,00 (valor das quotas da Boroserra entregues ao contribuinte pela NN Holding), o contribuinte praticou conduta definida como sonegação no art. 71 da Lei nº. 4.502, de 30 de novembro de 1964, reproduzido abaixo, a qual evidencia seu intuito de fraudar a legislação tributária, impedindo que a autoridade fazendária tivesse conhecimento da ocorrência de ganho de capital na operação de permuta em foco: (...)

Ora, a atuação fiscal decorrente de ganhos de capital não oferecidos à tributação decorre, ordinariamente, da majoração de custo do bem alienado ou ainda de desconformidade na informação do preço da alienação prestadas na DIRPF, não sendo isso, por si só, uma motivação para a qualificação da multa de ofício, pois, se assim se procedesse, todo o lançamento de imposto decorrente de ganho de capital teria vinculado uma multa qualificada de 150%. Este raciocínio não pode ser acatado. Efetivamente, caberia a autoridade fiscal ter

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.207-2 de 24/04/2004

Autenticado digitalmente em 30/04/2012 por GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS, Assinado digitalmente em

30/04/2012 por GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS

Impresso em 10/05/2012 por VILMA PINHEIRO TORRES - VERSO EM BRANCO

Processo nº 10680.019097/2007-51
Acórdão nº 2102-001.909

S2-C1T2
Fl. 8

motivado de forma diversa a aplicação da multa qualificada, demonstrando a ocorrência de uma conduta que superasse a mera discrepância de informação na DIRPF, pois tais discrepâncias, como regra, somente justificam a aplicação da multa ordinária no percentual de 75% sobre o imposto lançado. E de tal ônus não se desincumbiu a autoridade lançadora.

Ademais, o que se viu nestes autos foi um planejamento fiscal mal sucedido, e a jurisprudência do CARF, como regra, vem rechaçando a qualificação da multa de ofício em planejamentos fiscais desconsiderados pelo fisco, como se pode ver no Acórdão nº 2102-00.447, sessão de 04 de dezembro de 2009, que restou assim ementado (excerto):

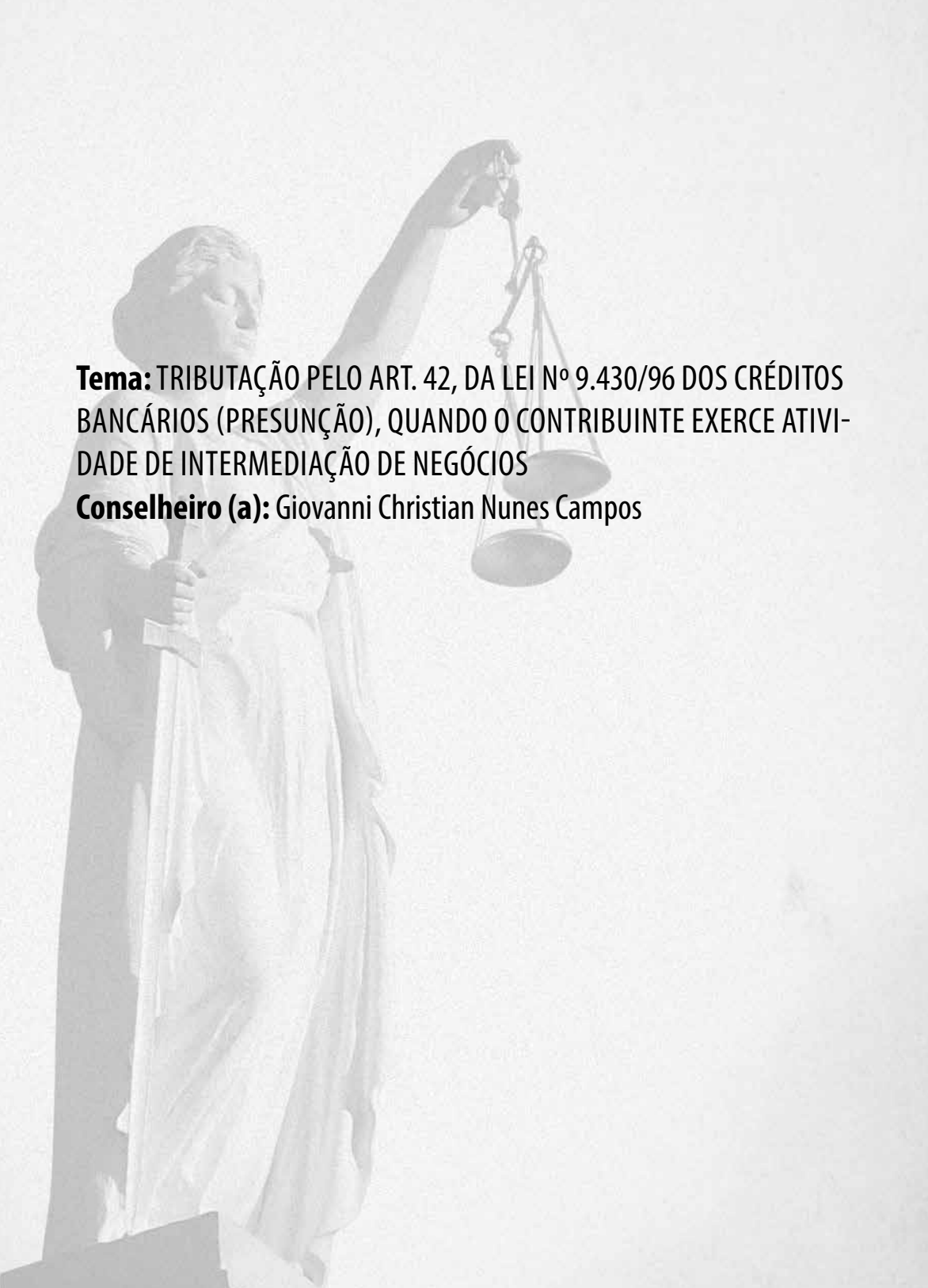
MULTA QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO - Na época da prática das condutas reputada qualificadas, somente era justificável a exigência da multa qualificada, então prevista no artigo art. 44, II, da Lei n 9.430/96, quando o contribuinte tivesse procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n° 4.502/64. A constituição de empresa de prestação de serviço, por sócios ou controladores da empresa tomadora do serviço, para a venda de serviço de gestão administrativa unicamente à tomadora, objetivava unicamente reduzir a carga tributária incidente sobre os rendimentos do trabalho dos sócios, prática que foi rechaçada pela autoridade fiscal, não se podendo dizer, entretanto, que houve uma conduta dolosa para impedir a ocorrência do fato gerador ou o conhecimento desse por parte da autoridade fiscal.

Assim, entendo que a multa de ofício deve ser reduzida do percentual de 150% para 75%.

Ante o exposto, voto no sentido de REJEITAR a preliminar de nulidade e, no mérito, em DAR parcial provimento ao recurso para reduzir a multa de ofício do percentual de 150% para 75%.

Assinado digitalmente

Giovanni Christian Nunes Campos



Tema: TRIBUTAÇÃO PELO ART. 42, DA LEI Nº 9.430/96 DOS CRÉDITOS BANCÁRIOS (PRESUNÇÃO), QUANDO O CONTRIBUINTE EXERCE ATIVIDADE DE INTERMEDIÇÃO DE NEGÓCIOS

Conselheiro (a): Giovanni Christian Nunes Campos



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

Processo nº 19515 003207/2006-68
Recurso nº 167.550 - Voluntário
Acórdão nº 2102-00.329 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de setembro de 2009
Matéria IRPF
Recorrente ANTONIO PIRUS DE ALMEIDA
Recorrida 7ª TURMA DA DRI-SÃO PAULO II (SP)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - RENDIMENTOS OMITIDOS - FATO GERADOR COM PERIODICIDADE MENSAL - IMPOSSIBILIDADE APRECIAÇÃO EQUIVOCA DA DO ART. 42, § 4º, DA LEI Nº 9.430/96 - FATO GERADOR COMPLEXIVO, COM PERIODICIDADE ANUAL - É equívocado 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, aperfeiçoa-se em 31/12 do ano-calendário; a três, porque a ausência de antecipação dentro do ano-calendário somente poderia ser apurada com uma multa isolada de ofício, como ocorre na ausência do recolhimento mensal obrigatório (camê-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 e os arts. 2º e 9º da Lei nº 8.134/90.

IRPF - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - RENDIMENTOS SUJEITOS AO AJUSTE ANUAL - FATO GERADOR COMPLEXIVO ANUAL - PRAZO DECADENCIAL ORDINÁRIO REGIDO PELO ART. 150, § 4º, DO CTN - OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO - PRAZO DECADENCIAL REGIDO PELO ART. 173, I, 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, no caso de rendimentos sujeitos ao ajuste anual. Para esse tipo de lançamento, o quinquênio do prazo decadencial tem seu início na data do fato gerador, na forma do art. 150, § 4º, do CTN, exceto se comprovada a

ocorrência de dolo, fraude ou simulação, quando tem aplicação o art. 173, I, do CTN.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS - TRIBUTAÇÃO - OPERAÇÕES COMERCIAIS - EQUIPARAÇÃO A PESSOA JURÍDICA - À luz do art. 150, § 1º, II, do Decreto nº 3.000/99 e do art. 42, § 2º, da Lei 9.430/96, verificando-se, durante a auditoria fiscal, que o contribuinte realiza operações comerciais por conta própria (compra e venda de moedas estrangeiras), em caráter habitual, e que os depósitos bancários são relativos a essas operações, deve-se efetuar a equiparação à pessoa jurídica para fins de exigência dos tributos devidos. Não se pode, simplesmente, ancorar-se na presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/96, tributando a totalidade das operações, desconsiderando-se que o contribuinte somente aufera as margens (diferenças) na compra e venda de moeda estrangeira.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - FONTE DE RECURSOS - REGISTRO APENAS DAS EFETIVAS FONTES COMPROVADAS POR DOCUMENTAÇÃO HÁBIL E IDÔNEA NO FLUXO DE CAIXA - Para que seja registrado no fluxo de caixa, como origem de recursos, o rendimento deve ser comprovado com documentação hábil e idônea.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - SALDOS EM FINAL DE PERÍODO APURADO EM FLUXO DE CAIXA - TRANSPORTE PARA O EXERCÍCIO SUBSEQUENTE - INEXISTÊNCIA DOS SALDOS NA DECLARAÇÃO DE BENS E DIREITOS - IMPOSSIBILIDADE - Para o competente transporte entre exercícios dos saldos apurados em fluxo de caixa, mister que esses constem na declaração de bens e direitos.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, DAR parcial provimento ao recurso para reconhecer que a decadência fulminou o crédito tributário de ano-calendário 2000, para cancelar a omissão de rendimentos caracterizada pelos depósitos mantidos no exterior e para reduzir a base de cálculo do acréscimo patrimonial a descoberto em R\$ 25.000,00, vencida a Conselheira Nubia Matos Mouta que mantinha a omissão de rendimentos apurada a partir dos ciclos letivos nas contas estrangeiras em relação aos anos-calendários não abrangidos pela decadência.

JOVANNI CRISTIANE GUNES CAMPOS - Relator e Presidente

EDIFADO EM: 22/01/2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Nubia Matos Mouta, Vanessa Pereira Rodrigues Domene, Rubens Mauricio Carvalho, Iulio Cezar da Fonseca Furtado e Marcelo Magalhães Peixoto.

Processo nº 1951-00370/2006-68
Acórdão nº 2102-00-329

S2-C112
fl. 1261

Relatório

Em face do contribuinte Antonio Pires de Almeida, CPF/MF nº 083.994.508-63, já qualificado neste processo, foi lavrado, em 28/12/2006, auto de infração (fls. 1.050 a 1.059), com ciência postal em 29/12/2006 (fl. 1.060). Abaixo, discrimina-se o crédito tributário constituído pelo auto de infração antes informado, que sofre a incidência de juros de mora a partir do mês seguinte ao do vencimento do crédito:

IMPOSTO	R\$ 127.628.106,33
MULTA DE OFÍCIO	R\$ 95.721.079,73

Ao contribuinte foram imputadas duas infrações, ambas apenas com multa de ofício de 75%, a saber:

1. omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, nos montantes de R\$ 190.312.959,83, R\$ 190.882.235,26 e R\$ 82.697.752,36, nos anos-calendário 2000 a 2002, respectivamente (fls. 1.050 a 1.052);
2. acréscimo patrimonial a descoberto no ano-calendário 2003, no montante de R\$ 255.794,74 (fl. 1.053)

Inicialmente, passa-se a desejar as provas juntadas aos autos, com foco na infração "1", acima.

O presente procedimento fiscal foi aberto por determinação do Excmo. Sr. Juiz Federal Substituto Gueverson Rogério Farias, da 2ª Vara Federal de Curitiba (PR), no bojo da ação penal nº 2004.70.00.023171-6, que apura condutas delituosas imputadas ao aqui fiscalizado e outros, especificamente a prática, em tese, dos crimes previstos nos arts. 4º, 16 e 22, parágrafo único, da Lei nº 7.492/86 (Crimes contra o Sistema Financeiro Nacional), no art. 1º, VI e VII, c/c o art. 1º, e seus § 1º, II, § 2º, II e § 4º, todos da Lei nº 9.613/98 (Lavagem de Dinheiro), nos arts. 288 (Formação de Quadrilha) e 299 (Falsidade Ideológica), ambos do Código Penal, já que também haveria indícios de violação ao art. 1º da Lei nº 8.137/90 (fl. 4). Ainda, foi juntada aos autos uma cópia da petição inicial da ação penal pública antes descrita (fls. 05 a 51), onde, no ponto que interessa a este processo administrativo fiscal, a autoridade ministerial asseverou (fls. 07, 08, 10, 11, 12, 15 e 17), *verbis*:

1-INTRODUÇÃO

()

3 No material colhido em três viagens da força-tarefa do Ministério Público Federal aos EUA, em agosto e novembro de 2003 e em novembro de 2001, e nos contatos formais subsequentes, constatou-se a existência de outros bancos não-americanos que foram utilizados por concorrentes e ex-concorrentes da agência Baseestado/BKV, para a movimentação clandestina de recursos nacionais e lavagem de dinheiro, entre os quais o banco Chase Manhattan utilizado no esquema Beacon Hill Service Corporation (BHS/C) - o MTB BANK e o

Merchants Bank of New York – base do esquema Molusco, todos situados na cidade Nova Iorque

()

5 Todas essas contas eram geridas pela cidadã portuguesa naturalizada norte-americana **MARIA CAROLINA NOLASCO**, sendo que as três contas mencionadas (Gates, Harber e Sorabe) relacionaram-se com a conta **VENUS**, que funcionou no banco **AUB**, também naquele país, e com a subconta **TADÉLAND**, inserida na conta-cóguas **LOREX**, no banco **EAB**, todas elas tituladas ou controladas pelo denunciado, **ANTÔNIO PIRES DE ALMEIDA** e seus associados, ou por offshores (Shell companies) a eles pertencentes ou por ele gerenciadas.

()

II DA TURIST CÂMBIO VIAGENS E TURISMO LTDA

1 O denunciado **ANTÔNIO PIRES DE ALMEIDA** foi proprietário formal da empresa **TURIST CÂMBIO VIAGENS E TURISMO LTDA**, com sede e filial em São Paulo/SP, de 1955 a 1994, ano em que teria alienado sua participação societária à denunciada **ROSELI CIOLFI**, com o posterior ingresso da denunciada **REGINA RURIKO INOUE** na sociedade (fls. 411/445 do Procedimento MPF nº 125.000.0031.30/2004-10), em ambos os casos sem que os acusados tenham pago integralmente o valor das cotas supostamente adquiridas junto ao Sr. **PIRES**.

2 As acusadas **REGINA RURIKO INOUE** e **ROSELI CIOLFI**, outras funcionárias da empresa, possuíam a cota-parte no quadro social da **TURIST CÂMBIO**, empresa à qual o denunciado **ANTÔNIO PIRES DE ALMEIDA** continou vinculado de fato mesmo depois de seu alegado afastamento, em 1994, conforme a feita documentação coligida pelo MPF, lá desempenhando atividades de verdadeira dona de agência de turismo e câmbio.

()

5 A **TURIST CÂMBIO VIAGENS E TURISMO LTDA**, chegou a ser uma das maiores empresas de São Paulo/SP, neste ramo, e, a principalmente a partir de 1995 foi continuamente utilizada pelos denunciados **ANTÔNIO PIRES DE ALMEIDA**, por seu filho **PAULO PIRES DE ALMEIDA**, **ROSELI CIOLFI**, **REGINA RURIKO INOUE** e **MOSANA GENTIL MELO DA SILVA** (primeira como funcionária, na modalidade participação e depois como testa-de-ferro) como fachada, no Brasil para a captação de clientes e de capitais de origem ilícita ou clandestina, valores estes posteriormente remetidos ao exterior, para as contas **GATEX HARBER**, **SORABE VENUS** e **TADÉLAND**, objeto da presente denúncia. Esta atividade assim prosseguiu até que o Banco Central do Brasil cessou a licença da empresa para atuar no mercado de câmbio, em 12 de maio de 2003.

Processo nº 19515-06/3207/2006-68
Acórdão nº 2102-60/329

S2-C112
11/1/86

6. Antes por fim, em 26 de junho de 2002, a Procuradoria Distrital de Nova Jersey denunciou criminalmente MARLA CAROLINA MOLASCO e a pessoa jurídica TURIST CAMBIO (Mag No 02 3090), por envolvimento em um esquema de lavagem de dinheiro que movimentou mais de meio bilhão de dólares em apenas oito meses, através de várias contas bancárias, inclusive HARBER, a GATEX e a SORABE, e por operar nos EUA um serviço ilegal de remessa de valores (money transmitting business). A empresa TURIST CAMBIO foi denunciada por este ilícito delito, correspondente no Brasil aos crimes dos artigos 4º e 16 da Lei nº 7.492/86.

()

13 Assim, esquematicamente, a TURIST CAMBIO operava no exterior, no mercado de câmbio e no branqueamento de capitais, mediante as seguintes contas:

- a) VENUS, n. 030101107, aberta em 1995 no ATB Bank, em Nova Iorque, em nome da offshore KESTEN DEVELOPMENT CORPORATION, com endereço nas Ilhas Virgens Britânicas,
- b) TADELAND, n. 1208, aberta em 1997 no banco FAB, em Nova Iorque, como subconta da conta FOREX, em nome da offshore KESTEN DEVELOPMENT CORPORATION,
- c) HARBER, n. 9006556, aberta em 1999 no Merchants Bank, da HARBER CORPORATION, offshore com endereço em Vantagepool Plaza, 2ª floor, Wickham City 1, Road Town, Ilha de Tortola, Ilhas Virgens Britânicas,
- d) SORABE, n. 9005588, aberta em 1999 no Merchants Bank, da SORABE SA, offshore com endereço na Calle Novena, n. 119 C Norte, Cidb X, Cidade do Panamá, Panamá, e
- e) GATEX, n. 9008295, aberta em 2000 no Merchants Bank, da GATEX CORPORATION, offshore com sede no mesmo endereço nas Ilhas Virgens Britânicas.

()

20 Assim, os denunciados ANTÔNIO PIRES DE ALMEIDA, ROSELI CIOLFI, REGINA RURIKO INOUE, ROSANA GENTIL A MEI D A SILVA e PAULO PIRES DE ALMEIDA na qualidade de "doleiros", com auxílio do contador PAULO FACINHO SPOSITO, ora denunciado, valeram-se da casa de câmbio TURIST CAMBIO LTDA, estabelecida no Brasil, para operar aqui e no exterior como instituição financeira ilegal, com recursos brasileiros de procedência criminosa ou clandestina, no desiderato de ocultar os efetivos "donos do dinheiro" que movimentavam, eles próprios ou terceiros seus clientes.

(destaques do original)



5

Processo nº 19515-003267/2006-68
Acórdão nº 2102-00L329

52-C-112
11.1.261

Foi juntado aos autos um despacho do Juízo federal citado, no qual ele asseverou que o denunciado Antonio, aqui fiscalizado, tenha movimentado a estatutística quantia de mais de 1 (um) bilhão de dólares norte-americanos (US\$ 1.364.518.296,02), apenas na conta Venus, mantida no MTB Bank de Nova Iorque, e determinou que a Receita Federal iniciasse procedimento fiscal em desfavor dos denunciados, bem como outorgou ordem de seqüestro de valores mantidos nas contas VENUS, LADELAND, HARBER e GATEX, nos Estados Unidos, no montante de US\$ 11.671.990,67 (fls. 52 a 58). Ainda, foram juntadas cópias dos depoimentos prestados pelos denunciados na ação criminal antes citada (fls. 59 a 87) e pela Sra. Maria Carolina Nolasco, esta que trabalhara no *The Merchants Bank of New York*, sendo a gerente das contas acima discriminadas, e que seria o agente dos nacionais no âmbito da instituição financeira estadunidense para operacionalizar as operações consideradas ilícitas (fls. 93 a 108).

Na seqüência, há memorandos internos da Coordenação-Geral de Fiscalização da Secretaria da Receita Federal sobre os casos Merchants Bank, MTB Hudson Bank, Lespan e Safia, decisões judiciais vinculadas às contas administradas pela Sra. Maria Carolina Nolasco no *The Merchants Bank of New York* e documentos em língua inglesa exaradas por autoridades norte-americanas e oriundos do *The Merchants Bank of New York* (fls. 109 a 139). Ainda, há documentos traduzidos para o vernáculo em que o fiscalizado e a Sra. Roseli Ciolfi, na qualidade de representantes da Turist Câmbio Viagens e Turismo Ltda., esta proprietária da Kesten Development Corporation, recorrem junto às autoridades norte-americanas para levantar o atesto que incidu sobre o montante de US\$ 8.221.877,16, depositados nas contas *Venus*, em nome da *Kosten Development Corp.*, no banco MTB, *Tadcland*, mantida pela *Penex Associates*, no banco EAB, e em benefício de *Ramal Ventures*, no banco *Israeli Discount* (fls. 140 a 152).

Foi juntado nos autos um dossiê com extratos e demais dados da conta nº 9008295, denominada Gatex, mantida no *The Merchants Bank of New York* e titularizada pela *Gatex Corporation, offshore* incorporada sob as leis das Ilhas Virgens Britânicas. Ainda, foram juntados os atos societários de constituição dessa empresa. Por último, nessa documentação, figuram como responsáveis pela movimentação bancária os Srs. Antônio Pires de Almeida, Roseli Ciolfi e Regina Ruriko Inoue (fls. 155 a 452), havendo a cópia do passaporte da Sra. Regina (fl. 281). Toda a documentação está em língua estrangeira, sem tradução para o vernáculo, exceto uma declaração assinada pelos Srs. Antônio Pires de Almeida e Roseli Ciolfi que autorizam a Sra. Carolina Nolasco "a movimentar todas as minhas contas correntes e aplicações nesse banco entre si, sempre e quando for necessário para cobertura de fundos, abertura e fechamento de aplicações, assim como também peço que sejam acatadas instruções telefônicas para os mesmos efeitos" (fl. 161).

Também, foi juntado aos autos um segundo dossiê com extratos e demais dados da conta nº 9006556, denominada Harber, mantida no *The Merchants Bank of New York* e titularizada pela *Harber Corporation, offshore* incorporada pelas leis das Ilhas Virgens Britânicas. Ainda, foram juntados os atos societários de constituição dessa empresa. Por último, nessa documentação, figuram como responsáveis pela movimentação bancária os Srs. Antônio Pires de Almeida, Roseli Ciolfi e Regina Ruriko Inoue (fls. 453 a 577), havendo cópia de passaporte e documentos pessoais dos titulares (fls. 467, 483 a 487). Toda a documentação está em língua estrangeira, sem tradução para o vernáculo, exceto uma declaração assinada pelos Srs. Antônio Pires de Almeida e Roseli Ciolfi que autorizam a Sra. Carolina Nolasco "a movimentar todas as minhas contas correntes e aplicações nesse banco entre si, sempre e



Processo nº 19515-003207/2006-65
Acórdão nº 2102-00-129

S2-C112
11.1.265

quando for necessário para cobertura de fundos, abertura e fechamento de aplicações, assim como também peça que sejam acites instruções telefônicas para os mesmos efeitos” (fl. 457).

Ainda, nos mesmos moldes acima, foi juntado aos autos um terceiro dossiê com extratos e demais dados da conta nº 9005588, denominada Sorabe S/A, mantida no *The Merchants Bank of New York* e titularizada por Sorabe S/A, *offshore* constituída sob as leis da República do Panamá (fls. 579 a 701). Compulsando essa documentação, redigida em espanhol e inglês, sem tradução para o vernáculo, encontramos um pedido de abertura de conta corrente, este em português, assinado pelos Srs. Antonio Pires de Almeida e Roseli Ciolli, dirigido a Sra. Carolina Nolasco (fl. 606), bem como um memorando do fiscalizado para o *The Merchants Bank of New York*, também em português, com as assinaturas que seriam apostas nas ordens de pagamentos (fl. 633). Vêem-se também cópias de documentos pessoais do fiscalizado (fls. 598 e 599).

Foram juntadas a este processo administrativo fiscal as declarações de ajuste anual do fiscalizado dos anos-calendário 2000 a 2003 (fls. 702 a 714).

Após a documentação acima relatada, vem o Termo de Início de Fiscalização, datado de 05/08/2005, no qual a autoridade fiscal intimou o contribuinte a comprovar a origem dos créditos bancários mantidos em suas contas correntes de bancos brasileiros, bem como a apresentar documentação referente à alienação de bens e direitos, tudo nos anos-calendário 2000 a 2003 (fls. 713 a 717). Atendendo a fiscalização, o contribuinte acatou aos autos a documentação às fls. 718-799 e fls. 804-818.

Ato contínuo, a fiscalização discriminou os créditos bancários nos bancos nacionais para os quais o contribuinte deveria apresentar documentação hábil e idônea, comprobatória de suas origens (fls. 819 a 822). O contribuinte ofertou os esclarecimentos às fls. 824-834.

Em relação às contas bancárias mantidas no exterior, a fiscalização intimou o contribuinte a comprovar a origem da movimentação financeira, com documentos hábeis e idôneos, das contas denominadas Gafex (US\$ 151.277.630,88, US\$ 191.925.615,92, US\$ 77.209.193,03 e US\$ 1.183,00, nos anos-calendário 2000 a 2003, respectivamente), Parbat (US\$ 144.976.810,01, US\$ 43.879.703,39, US\$ 21.620.770,86, nos anos-calendário 2000 a 2002) e Sorabe (US\$ 26.701,26, no ano-calendário 2000), e, ainda, caso se tratasse de intermediação de recursos em moedas estrangeiras, o fiscalizado deveria informar os *spreads* obtidos nessas operações (fls. 839 e 840). Em anexo a esta intimação, a autoridade fiscalizadora confeccionou planilhas, discriminando cada valor que o contribuinte deveria comprovar a origem, indicando a data da operação, o valor, o banco remetente e o ordenante (fls. 841 a 1.006). O fiscalizado ofertou a seguinte resposta à intimação ora descrita (fl. 1.007):

a. Relativamente ao que se indaga sobre se exerce atividade de intermediação de recursos em moeda estrangeira no período de que nos dá notícia a intimação, informo que não exerceu essa atividade;

b. Com relação a este item [documentos comprobatórios da origem dos recursos movimentados nas contas alienígenas], declaro o fiscalizado que as contas correntes citadas não são de sua titularidade e, portanto, não possui os documentos solicitados.



c. Esta pergunta já foi respondida (intermediação de recursos em moeda estrangeira), pelo que se denota nas respostas anteriores, estando, portanto, a resposta prejudicada.

d. Esta resposta também está prejudicada (comprovar que os créditos bancários ou ganhos tenham transitados em nas declarações de ajuste anual), face ao já declarado (destaque do original).

Considerando a resposta acima, a fiscalização concluiu o trabalho fiscal. No termo de encerramento da ação fiscal (fls. 1.028 a 1.049), a autoridade historiou o presente procedimento investigativo, quando asseverou que o contribuinte havia sido identificado por DOLEIRO em memorando oriundo da Equipe Especial de Fiscalização - Portaria 463/04 (fl. 1.029, *in fine*), concluindo (fls. 1.032 e 1.033), *verbis*:

Conforme apontado pela documentação anteriormente citada e pela denúncia do Ministério Público Federal de 24 de janeiro de 2005 ao Excelentíssimo Senhor Juiz Federal Substituto da 2ª Vara Federal Criminal da Subseção Judiciária de Curitiba/PR o contribuinte em epígrafe, juntamente com Roseli Cioffi, CPF 111.338.768-89 e Regina Ruriko Inoue, CPF 030.873.688-57, estas então sócias da empresa Turist Câmbio Viagens e Turismo Ltda, atual Travel Turismo e Câmbio Ltda, foram responsáveis pela movimentação financeira nas contas GATEX, HARBER e SORABE no Merchants Bank de Nova York.

Intimado a comprovar a origem dos depósitos, o contribuinte informou que as citadas contas não eram de sua titularidade. Também negou que houvesse realizado operações de intermediação financeira em moeda estrangeira.

As informações do contribuinte negando a intermediação de recursos em moeda estrangeira e não titularidade das contas GATEX, HARBER e SORABE no Merchants Bank of New York não foram aceitas, visto que tais afirmativas não o eximem da responsabilidade da movimentação destas contas. O contribuinte não apresentou nenhum documento comprovando a veracidade das negativas, ou mesmo indozou a titularidade das contas.

Desta forma, com base na documentação encaminhada juntamente com a Representação Fiscal do grupo especial criado pela Portaria 463/04, nas razões apresentadas pelo Ministério Público Federal para oferecer a denúncia contra o fiscalizado e com base em Instrução da COFINSUR, esta fiscalização concluiu que ANTÔNIO PIRAS DE ALMEIDA, ROSÉLI CIOFFI e REGINA RURIKO INOUE, são responsáveis pela movimentação nos já citadas contas no Merchants Bank of New York, cabendo a cada um a responsabilidade tributária da terça parte do montante apurado.

O contribuinte em epígrafe foi sócio da já citada Turist Câmbio Viagens e Turismo Ltda e conforme a Denúncia do MPF a venda desta empresa para Roseli Cioffi e Regina Ruriko Inoue foi simulada visto não ter havido o efetivo pagamento e nem mesmo ter em estas disponibilidade financeira para fazê-lo.



Processo nº 19315-00/2007/2006-68
Acórdão nº 2102-00-329

82-C132
fl. 1267

Em consequência, os valores depositados nas citadas contas GATEX, HARBER e SORABE, conforme consta da Intimação Fiscal de 06/04/2006, foram considerados depósitos de origem não comprovada. Estes valores, cujo movimentação foi considerada sob responsabilidade de ANTÔNIO PÍRES DE ALMEIDA, ROSELI CIOLFI e REGINA RURIKO INOUE, cabendo ao contribuinte em epígrafe a taxa dos montantes apurados. Estes serão tributados conforme prevê o art. 819 do RIR/99.

No tocante ao acréscimo patrimonial a descoberto - APD, no ano-calendário 2003, a autoridade atuante utilizou a metodologia de fluxo de caixa mensal, registrando as fontes e origens de recursos, apurando um APD de R\$ 255.794,74 (R\$ 1.037)

Inconformado com a atuação, o contribuinte apresentou impugnação ao lançamento

Considerando que o relatório de encerramento fiscal fazia menção aos Laudos nºs 128/2005, 137/2005 e 459/2005, todos do Instituto Nacional de Criminalística, o relator da instância de piso determinou que a autoridade atuante juntasse tais laudos aos autos (fl. 1108).

O primeiro dos laudos acima asseverou que o contribuinte Antônio Pires de Almeida controlava as contas acima citadas, bem como as *offshores* respectivas, sendo ligado à empresa Turist Câmbio Ltda, hoje Travel Câmbio e Turismo Ltda (fl. 1121). Ainda, registrou o total de ordens recebidas e remetidas, por ano-calendário, em cada uma das contas, onde se percebe que o montante de ordens remetidas excede ligeiramente o montante de ordens recebidas, em todos os anos (fl. 1112). O segundo dos laudos, que auditou a documentação das contas Gatex e Harber, apontou a Sra. Regina Ruriko Inoue como procuradora da conta Gatex (fl. 1126). O terceiro laudo vinculou os Srs. Antônio Pires de Almeida e Roseli Ciolfi à conta Sorabe (fl. 1138). O contribuinte foi cientificado do teor dos laudos acima citados e nada aditou em sua defesa, exceto no tocante ao pedido de desentranhamento dos laudos destes autos, já que tais provas não teriam respeitado os princípios do contraditório e da ampla defesa, tendo, um dos laudos, sido produzido após o encerramento da presente ação fiscal (fls. 1149, 1154 e 1155).

A 7ª Turma de Julgamento da DR1-São Paulo II (SP), por unanimidade de votos, rejeitou as preliminares suscitada e, no mérito, considerou procedente o lançamento, em decisão de fls. 1160 a 1191, consubstanciada no Acórdão nº 17-22.952, de 13 de fevereiro de 2008.

O contribuinte foi intimado da decisão *a quo* em 31/03/2008 (fl. 1200). Irresignado, interpôs recurso voluntário em 30/04/2008 (fl. 1203).

No voluntário, o recorrente alega, em síntese, que:

- I a decadência fulminou o crédito tributário dos anos-calendário 2000 e 2001, já que o prazo decadencial, no caso vertente, deve ser contado na forma do art. 150, § 4º, do CIN e/c o art. 2º da Lei nº 7.713/88 e art. 42, § 4º, da Lei nº 9.430/96, e, considerando que o contribuinte foi cientificado do lançamento em 28/12/2006, forçoso reconhecer que se

- encontram extintos os fatos geradores dos anos-calendário antes informados;
- II as contas bancárias Citex, Harber e Sorabe, abertas no *The Merchants Bank of New York*, possuem titulares plenamente identificados, que não se confundem com o recorrente, sendo que este apenas funcionou como procurador de tais contas, com poderes específicos para realizar operações em nome de terceiros. Todas as transações financeiras efetuadas nas contas citadas são de responsabilidade das sociedades estrangeiras citadas, integrando apenas os respectivos patrimônios dessas pessoas jurídicas. Ainda, *"em nenhum momento o nome do recorrente ou o seu CPF é apontado nos extratos bancários como remetente ou destinatário de quaisquer valores, seja na qualidade de depositante, seja na qualidade de beneficiário"* (fl. 1.214), sendo certo que os Jandos nºs 128/05, 137/05 e 459/05 não trazem qualquer vínculo de titularidade do contribuinte sobre a referida movimentação. Assim, é descabida a imputação dos créditos bancários em debate ao recorrente;
- III não pode prosperar uma autuação fundamentada única e exclusivamente em depósitos bancários efetuados em contas de terceiros, notadamente quando os extratos bancários informam a origem e o destino dos valores, bem como os nomes dos responsáveis pelas empresas titulares das contas bancárias auditadas;
- IV não houve comprovação de qualquer aumento patrimonial, não sendo crível que o contribuinte tivesse auferido uma renda de mais de R\$ 190.312.969,83, em tão curto espaço de tempo. Caso tivesse auferido tal renda, *"certamente estaria entre as pessoas físicas mais ricas do mundo figurando inclusive entre as celebridades constantes da Revista Forbes, conhecido veículo que divulga o rol das personalidades mais bem-sucedidas"* (fl. 1.228);
- V a autoridade fiscalizadora recebeu um "embaralhado" de documentos, todos escritos em língua inglesa (não-oficial), com cópias praticamente ilegíveis, porém com indicação dos reais titulares das contas bancárias estrangeiras, sendo aberrante a imputação da terça parte dos depósitos ao recorrente, quando não havia qualquer indício de que o contribuinte efetivamente tivesse obtido algum benefício com tais depósitos;
- VI foi indevidamente desconsiderado os ganhos correspondentes aos itens 15, 16, 20, 21 e 23, constantes na declaração de ajuste anual do imposto de renda do ano-calendário 2003, nas fontes de recursos do fluxo de caixa que apurou o acréscimo patrimonial a descoberto, o que também seria suficiente para arrostar a omissão de rendimentos apontada pela fiscalização;
- VII não houve o transporte de valores de um ano anterior para o subsequente no fluxo de caixa que apurou o acréscimo patrimonial a descoberto no ano-calendário 2003, o que seria suficiente para elidir a

Processo nº 19515-00/2006-68
Acórdão nº 2102-00 329

S2-C112
Fl. 1269

omissão apontada. Tal procedimento deveria ter sido feito e tem sede na interpretação do art. 2º da Lei nº 7.713/88;

- VIII a juntada extemporânea dos Laudos nºs 128/2005, 137/2005 e 459/2005, todos do Instituto Nacional de Criminalística, violou o princípio do devido processo legal, da publicidade, da ampla defesa e do contraditório, já que a interposição da impugnação instaura a fase litigiosa do processo administrativo fiscal, impedindo a juntada de novos documentos. Assim, tais Laudos devem ser desconsiderados pela autoridade julgadora.

Este recurso voluntário compôs o lote nº 01, sorteado para este relato na sessão pública da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes de 01/02/2009.

Voto

Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, Relator

Declara-se a tempestividade do apelo, já que o contribuinte foi intimado da decisão recorrida em 31/03/2008 (fl. 1 200), e interpôs o recurso voluntário em 30/04/2008 (fl. 1 203), dentro do término legal, este que teve seu termo final em 30/04/2008, quarta-feira. Dessa forma, atendidos os demais requisitos legais, passa-se a apreciar o apelo, como discriminado no relatório.

Passa-se à defesa do **item I** (a decadência fulminou o crédito tributário dos anos-calendário 2000 e 2001, já que o prazo decadencial, no caso vertente, deve ser contado na forma do art. 150, § 4º, do CTN e/c o art. 2º da Lei nº 7.713/88 e art. 42, § 4º, da Lei nº 9.430/96, e, considerando que o contribuinte foi cientificado do lançamento em 28/12/2006, forçoso reconhecer que se encontram extintos os fatos geradores dos anos-calendário antes informados)

Inicialmente, observe-se que o recorrente pugna pelo reconhecimento da decadência mensal do imposto lançado, com prazo contado na forma do art. 150, § 4º, do CTN, ou seja, advoga que o lançamento do imposto de renda para o caso vertente é por homologação, tendo o fato gerador uma periodicidade mensal, pois pugna pelo reconhecimento da decadência de anos-calendário 2001 e 2002, com finsas no art. 42, § 4º, da Lei nº 9.430/96.

A lei é que define a modalidade do lançamento no que o tributo se amolda. O fato de não haver o pagamento não transmuda a natureza do lançamento. O lançamento por homologação, independentemente de haver ou não pagamento, amolda-se ao prazo decadencial do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional - CTN, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, quando incidirá a regra decadencial do art. 173, I, do CTN.

O entendimento esposado por este relato, no tocante à decadência dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, com quinquênio contado na forma do art. 150, § 4º ou 173, I, ambos do CTN, atualmente é uníssono no âmbito do Primeiro Conselho de

Processo nº 19515-003/07/2006-08
Acórdão nº 2102-00-329

82-C 112
11.1.2/0

Contribuintes do Ministério da Fazenda e da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Como exemplos, citam-se os acordãos nºs: 101-95 026, relatora a Conselheira Sandra Maria Faroni, sessão de 16/06/2005; 103-23 170, relator o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, sessão de 10/08/2007; CSR1/04-00 213, relator o Conselheiro Willido Augusto Marques, sessão de 14/03/2006

Nessa linha, entende-se pacificamente que, desde o Decreto-Lei nº 1.968/1982, o lançamento do imposto de renda da pessoa física passou a ser por homologação, porque a lei atribuiu ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento do imposto, sem prévio exame da autoridade administrativa. Assim, considerando que o lançamento do imposto de renda da pessoa física é por homologação, adota-se prazo decadencial na forma do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional - CTN, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, quando incidirá a regra decadencial do art. 173, I, do CTN.

Superado o ponto precedente, deve-se discutir qual a periodicidade do fato gerador do imposto de renda referente aos rendimentos sujeitos a colação na declaração de ajuste anual, ou seja, se tal fato gerador tem periodicidade mensal ou anual.

Antes de prosseguir, um pequeno apêndice doutrinário sobre a classificação dos fatos geradores quanto a sua forma de exteriorização, ressaltando que não se desconhece as críticas de parte da doutrina em relação a tal classificação. Por essa classificação, o fato gerador pode ser instantâneo, que se exterioriza por um fato único (como a saída do produto do estabelecimento para o IPI), complexo ou periódico, que se exterioriza por uma série de fatos econômicos e se aperfeiçoa em um único momento (como exemplo, o imposto de renda), e contínuo, que se exterioriza por uma situação de fato, de caráter contínuo, que se renova em determinado período de tempo (como o IPTU). Nessa linha, não há dúvida que o fato gerador do imposto de renda da pessoa física referente a rendimentos passíveis de ajuste anual é complexo, ou seja, aperfeiçoa-se ao final de determinado período de tempo.

Aqui, vale ressaltar que, sob a égide da Lei nº 7.713/88, o fato gerador do imposto de renda da pessoa física foi mensal apenas para o ano-calendário 1989. O imposto era apurado mensalmente, e as pessoas físicas pagavam, mensalmente, com base nessa apuração. Entretanto, a partir do ano-calendário de 1990, mister concilia a interpretação do art. 2º da Lei nº 7.713/88 ("O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos") com o art. 2º da Lei nº 8.134/90 ("O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 11º"). O art. 11 da Lei nº 8.134/90, aliado ao art. 9º desta Lei, versa sobre a apuração do saldo do imposto a pagar ou a restituir na declaração de ajuste anual. A partir da Lei nº 8.134/90, que introduziu a declaração de ajuste anual nos moldes que se conhece hoje, o fato gerador passou a ser anual, porém se manteve a tributação dos rendimentos à medida de sua percepção. Essa a única interpretação que pode conciliar os dispositivos da Lei nº 7.713/88 com os da Lei nº 8.134/90, não havendo que se falar em fato gerador do imposto de renda com periodicidade mensal.

Na linha acima, a Quarta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, competente para uniformizar a interpretação da legislação tributária da pessoa física no âmbito dos Conselhos de Contribuintes, em sessão de 19/06/2007, relatora a Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, prolatou o Acórdão nº CSR1/04-00 586, unânime, que restou assim enunciado:

DECADÊNCIA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO
TERMO INICIAL - PRAZO -- No caso de lançamento por

Processo nº 19515-0/3.2072/2006-08
Acórdão nº 2102-00/329

S2-CJ12
Fl. 1/371

homologação, o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário extingue-se no prazo de cinco anos, contados da data de ocorrência do fato gerador que, em se tratando de imposto de Renda Pessoa Física apurado no apurte anual, considera-se ocorrido em 31 de dezembro do ano-calendário

O entendimento acima é aplicado, como regra geral, a todos os rendimentos percebidos pela pessoa física e submetidos ao ajuste na declaração anual. Porém, especificamente no tocante à omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, a tese da decadência mensal não se encontra alicijada nas leis gerais do imposto de renda da pessoa física (Lei nº 7.713/88 e § 134/90), mas no art. 42, § 1º e § 4º, da Lei nº 9.430/96, com ênfase na direção legal de que “os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos”. Assim, é preciso apreciar a periodicidade do fato gerador da omissão em discussão sob a influência do art. 42 da Lei nº 9.430/96, *ver bis*:

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 intimada, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações

§1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitidos 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 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 efetuada o crédito pela instituição financeira.

§ 5º Quando provada 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 (incluído pela Lei n.º 10 637, de 2002)

§ 6.º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, esta declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem das receitas 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 (incluído pela Lei n.º 10 637, de 2002) (grifou-se)

A tese da decadência mensal da tributação da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada chegou a ser albergada em julgados da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes. Como exemplo, veja-se o Acórdão 106-15 633, sessão de 21/06/2006, relator o Conselheiro José Ribamar Barros Peanha, redator do voto vencedor a Conselheira Sueli Fígênia Mendes de Brito, que testou assim ementado (excerto):

ADJORNAMENTO DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO - Excecionadas as hipóteses expressamente definidas em lei como de fato gerador anual, a regra de tributação dos rendimentos percebidos pelas pessoas físicas é no momento da percepção do rendimento. De acordo com o § 4.º do art.42 da Lei n.º 9.430, na hipótese de prestação de omissão de rendimentos, caracterizada pela existência de depósitos em instituições financeiras sem comprovação da origem, o imposto incide no mês e tem por base a tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO DE CADÊNCIA - Após o advento do Decreto-Lei n.º 1 968/1982 (art. 7.º), que estabeleceu o pagamento do tributo sem o prévio exame da autoridade administrativa, o lançamento do imposto sobre a renda das pessoas físicas passou a ser do tipo estatuído no artigo 150 do CTN. Nos termos do art. 43 do CTN o fato gerador do imposto sobre a renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica. Fixada pela norma legal a tributação mensal, o termo de início para contagem do prazo de cinco anos para o lançamento é a ocorrência do fato gerador, ou seja, o mês em que o imposto incide

Porém, o entendimento acima, posteriormente, passou a ser reclinado pela própria Sexta Câmara. A seguir, demonstram-se os motivos pelos os quais não pode prosperar a tese da decadência mensal:

Primeiramente, deve-se observar que os parágrafos acima citados e gatilhos do art. 42 da Lei nº 9.430/96 não dizem tudo o que seria necessário para se ter um fato gerador com periodicidade mensal, pois sequer há a definição do vencimento dessa “obrigação mensal”. Quando venceria tal obrigação? No último dia do mês seguinte à percepção dos rendimentos caracterizados pelos depósitos bancários de origem não comprovada, de forma similar aos rendimentos submetidos ao carnê-leão? No último dia útil do mês seguinte ao trimestre civil, como no caso do imposto devido pelas pessoas jurídicas do lucro presumido ou do lucro real trimestral? Na data do depósito bancário, com fato gerador diário, como no caso

Processo nº 19515-002/2072004-65
Acórdão nº 2102-00.129

82-CJ12
11.1.13

do IRRF que incide sobre rendimentos pagos a residentes ou domiciliados no exterior ou a pagamento a beneficiário não identificado?

Atente-se ainda que a omissão de rendimentos caracterizada pelos depósitos bancários de origem não comprovada deveria ser tributada no mês em que os rendimentos fossem considerados recebidos, com base na tabela progressiva, como expressamente determinado pelo art. 42, § 4º, da Lei nº 9.430/96, porém, como acima se viu, não há definição do vencimento dessa obrigação, o que impediria a cobrança de qualquer imposto dentro do ano-calendário por parte da autoridade atuante. Dessa forma, caso não se descubra a origem dos depósitos bancários, somente estará para a autoridade atuante colacionar tais rendimentos aos declarados no ajuste anual, apurando o imposto devido, com vencimento do imposto na data da entrega da declaração anual. De outra banda, o contribuinte que objetivasse regularizar sua situação perante o fisco, de forma espontânea, deveria desnudar a origem dos depósitos bancários, submetendo-os à tributação anual, como recebidos de pessoas jurídicas, físicas ou de fontes no exterior, ou tributando-os de forma definitiva, como no ganho de capital, este dentro do ano-calendário. Aqui, registre-se, no caso do desnudamento dos depósitos bancários, elidindo a imposição da presunção legal, a regra, certamente, será a colação dos depósitos como rendimentos no ajuste anual e não submetê-los a alguma tributação específica definitiva, já que as possibilidades de percepção de rendimentos sujeitos ao ajuste são muito mais amplas que as de tributação definitiva, aqui considerando o crédito bancário de origem não comprovada (as múltiplas hipóteses de tributação definitiva ou exclusiva decorrentes de aplicações financeiras ou sorteios são sempre facilmente identificáveis nos extratos bancários, pelo próprio histórico do crédito, não se subsumindo à omissão de rendimentos em discussão), o que fortalece a ideia de que os rendimentos omitidos decorrentes da presunção em foco devem ser submetidos ao ajuste anual, amplificando a tese da periodicidade anual do fato gerador em discussão.

Ainda, deve-se observar que, exceto pelos rendimentos do 13º salário, submetidos à tabela progressiva mensal e tributados exclusivamente na fonte, os demais rendimentos sujeitos à tabela progressiva mensal têm o imposto calculado sobre os valores efetivamente recebidos em cada mês (art. 3º, parágrafo único, da Lei nº 9.250/95) e, independentemente do recolhimento do IRPF ou IRRF dentro do ano-calendário, devem ser levados à colação na declaração de ajuste anual, ou seja, a tributação dentro do ano-calendário pela tabela progressiva mensal (como no caso do carnê-leão e dos rendimentos percebidos de pessoa jurídica sujeitos à retenção na fonte e ao ajuste anual) não é definitiva, mas uma mera antecipação do devido no ajuste anual, havendo aplicação de penalidades específicas para o caso da ausência de antecipação dentro do ano-calendário pelo contribuinte (multa isolada prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430/96) ou pela fonte pagadora (art. 9º da Lei nº 10.426/2002). Assim, mais uma vez, inegavelmente, a ideia de submeter rendimentos à tabela progressiva mensal invoca a periodicidade anual do fato gerador do imposto incidente em tais rendimentos, independentemente dos rendimentos serem tributados dentro do ano-calendário ou não, pois tudo irá para o ajuste anual.

Observa-se que há similitude jurídica entre os rendimentos sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório – carnê-leão –, com vencimento mensal especificado no art. 6º, II, da Lei nº 8.383/91 e que não tiveram o imposto antecipado dentro do ano-calendário, e a omissão de rendimentos caracterizada pelos depósitos de origem não comprovada. Ambos são rendimentos omitidos que deveriam ser submetidos à tabela progressiva mensal. Para o primeiro, ressalte-se, a Lei definiu o vencimento da obrigação mensal, porém, mesmo assim, o fato gerador é complexo anual, sendo que há uma continuação específica pelo não

recolhimento da obrigação mensal. Para segundo, com muito mais razão, onde sequer há qualquer definição do vencimento mensal da obrigação, o fato gerador somente pode ser complexo anual.

Por último, especificamente no caso da pessoa física, o art. 42, § 3º, II, da Lei nº 9.430/96 determina que não devem ser considerados, na apuração da omissão de rendimentos, os depósitos de valor inferior a R\$ 12.000,00, desde que seu somatório, dentro do ano-calendário, não exceda R\$ 80.000,00. Mais uma vez se observa que a Lei excluiu da tributação uma série de fatos econômicos, em base anual, a indicar que o fato gerador de tal omissão tem periodicidade anual, dentro da concepção de renda auferida em anos-calendário.

Vê-se, por tudo, que deve ser afastada a tese da periodicidade mensal do imposto de renda que incide sobre os rendimentos omitidos oriundos dos depósitos bancários de origem não comprovada, pelos motivos que seguem:

- 1) o fato gerador do imposto de renda da pessoa física, como regra geral, tem periodicidade anual, na forma do art. 2º da Lei nº 7.713/88 e os arts. 2º e 9º da Lei nº 8.134/90;
- 2) como a omissão de rendimentos caracterizada pelos depósitos bancários de origem não comprovada está sujeita à aplicação da tabela progressiva, necessariamente os rendimentos omitidos devem ser levados à colação no ajuste anual, quando, então, aperfeiçoa-se o fato gerador em 31/12, permitindo-se a apuração do imposto devido. Não se deve perder de vista que a aplicação da tabela progressiva mensal invoca, diretamente, a concepção de rendimentos sujeitos a ajuste no fim do ano-calendário, que tem como consectário inafastável a periodicidade anual do fato gerador do imposto assim apurado;
- 3) Se os rendimentos sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório (cautela), com vencimento mensal definido em lei, com imposto antecipado, ou não, em cada mês do ano-calendário, são submetidos ao ajuste anual, sendo o fato gerador do imposto complexo anual, com muito mais razão deve-se estender essa interpretação para os rendimentos oriundos da presunção dos depósitos bancários de origem não comprovada, que sequer tem o vencimento mensal definido em lei;
- 4) a própria Lei afasta da tributação os depósitos bancários abaixo de R\$ 12.000,00, desde que o somatório destes não exceda R\$ 80.000,00, dentro do ano-calendário, indicando que o fato gerador de tal omissão deve ser apreendido dentro de um período anual.

Dessa forma, percebe-se que a tese da periodicidade mensal do fato gerador da omissão de rendimentos caracterizada pelos depósitos bancários de origem não comprovada não pode ser aceita. O entendimento aqui esposado vem sendo atualmente acatado pacificamente pela jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes. Como exemplos, veja-se os Acórdãos nºs: 102-48.799 (Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes), sessão de 07/11/2007, relatora a Conselheira Silvana Mancini Karanji, por maioria; 104-23.147 (Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes), sessão de 24/04/2008, relator o Conselheiro Nelson Mallmann, unânime; 106-17.254 (Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes), sessão de 05/02/2009, relator o Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, unânime.

Processo nº 19315 063 20//2006-68
 Acórdão nº 2102-00/320

S2-C112
 F11-173

Assim, considerando que o fato gerador dos rendimentos omitidos oriundos de depósitos bancários de origem não comprovada e anual, mistera perquirir se a decadência alcançou os fatos geradores dos anos-calendário 2000 e 2001, aqui em debate, que se aperfeiçoaram em 31/12/2000 e 31/12/2001.

O sujeito passivo foi cientificado do auto de infração em 29/12/2006 (fl. 1.066). Como detalhado acima, aqui, acolhe-se a tese de que o fato gerador do imposto de renda oriundo da infração em debate é complexo, com periodicidade anual, sendo tal tributo sujeito ao lançamento por homologação. Dessa forma, os fatos geradores aqui vergastados aperfeiçoaram-se em 31/12/2000 e 31/12/2001, e, em 29/12/2006 (fl. 1.066), considerando que a conduta do fiscalizado foi apenas com multa de ofício de 75%, já que não se demonstrou a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (quando incidiria a regra decadencial do art. 173, I, do CTN), deve-se contar o quinquênio decadencial na forma do art. 150, § 4º, do CTN, o que implica declarar que a decadência fulminou o fato gerador do ano-calendário 2000 (a em relação ao imposto do ano-calendário 2001, o termo decadencial somente se findou em 31/12/2006, estando, nessa vertente, lígido o lançamento).

Com as considerações acima, acata-se o fenômeno extintivo da decadência para o imposto de renda referente ao ano-calendário 2000.

Agora, passa-se a apreciar o próprio mérito da controvérsia instaurada sobre a tributação da omissão de rendimentos caracterizada pelos depósitos bancários mantidos no estrangeiro, conforme os itens II a V da defesa discriminada no relatório.

A fiscalização imputou ao contribuinte uma omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários mantidos no exterior, nos montantes de R\$ 190.312.959,83, R\$ 190.882.235,26 e R\$ 82.697.752,36, nos anos-calendário 2000 a 2002, respectivamente (fls. 1.050 a 1.052).

Em essência, o contribuinte combate o aparente despropósito da imputação, alegando no fato de não figurar como remetente ou destinatário dos valores expatriados, na existência da responsabilidade das empresas estrangeiras titulares das contas estrangeiras pela movimentação dos valores alhures e na impossibilidade de ter auferido uma renda de mais de R\$ 190.312.959,83, rendimento este totalmente desvinculado de sua variação patrimonial. Aqui se deve observar que o montante apontado pelo contribuinte está associado apenas a um dos anos-calendário, já que a fiscalização imputou-lhe mais de 460 milhões de Reais como rendimento omitido.

Antes de tudo, ficou absolutamente claro que o fiscalizado era um doleiro na cidade de São Paulo, que atuava nesse segmento desde meados dos anos 50, utilizando a Turist Câmbio Viagens e Turismo Ltda. em sua atividade comercial. A conclusão de que o recorrente é um doleiro emerge à saciedade dos autos por contundentes provas, sendo que a própria autoridade ministerial, ao ofertar denúncia contra o fiscalizado por ter perpetrado, em princípio, crimes contra o sistema financeiro nacional, de lavagem de dinheiro, de quadrilha e de falsidade ideológica, asseverou (fl. 17), *verbis*:

20 Assim, os denunciados ANTONIO PIRES DE ALMEIDA, ROSELI CHOI FI, REGINA RURIKO IMOUF, ROSANA GENTIL, MELO DA SILVA e PAULO PIRES DE ALMEIDA no qualidade de "doleiros", com auxílio do convido PAULO VACINTIHO SPPOSITO, ora denunciado, valeram-se, da casa de câmbio



JURIST CÂMBIO LTDA, estabelecida no Brasil, para operar aqui e no exterior como instituição financeira ilegal, com recursos brasileiros de procedência criminosa ou clandestina, no desvirtuado de ocultas e efetivos "donos do dinheiro" que movimentavam, eles próprios ou terceiros seus clientes (ver-fou-se aqui)

Na mesma linha acima, a autoridade atuante historiou o presente procedimento investigativo, quando asseverou que o contribuinte havia sido identificado por DOLEIRO em memorando oriundo da Equipe Especial de Fiscalização – Portaria 463/04, sendo que a expressão aqui em caixa alta constou dessa forma no Termo de Verificação Fiscal que encerrou, lá na fase da atuação, o procedimento fiscal aqui em debate (fl. 1.029, *in fine*).

A questão acima é absolutamente relevante para o deslinde da controvérsia referente à tributação da presunção prevista no art. 42 da Lei nº 9.430/96, já que é consabido que um "doleiro" (ou qualquer pessoa ou empresa que atue na intermediação de compra e venda de moeda estrangeira) percebe apenas um percentual sobre o montante comercializado (diferencial obtido entre o valor de compra e o valor de venda da moeda estrangeira), ou seja, não se poderia imputar ao fiscalizado todo o montante da transação financeira como rendimento omitido (montante comprado ou vendido), mas apenas a diferença percentual auferida em cada transação de compra/venda. *Mutatis mutandis*, a tributação do imposto de renda nessa hipótese deveria se assemelhar à tributação do imposto de renda dos ganhos de um "agiota" pessoa física (este, em regra, tratado eufemisticamente como *factoring*), quando se deve tributar apenas a margem obtida na operação de empréstimo (e não o montante da própria operação do empréstimo), e, considerando que se trata de exploração habitual e profissional de atividade comercial com fim especulativo de lucro, dever-se-ia equipará-lo à pessoa jurídica (art. 150, § 1º, II, do Decreto nº 3.000/99).

Por mais condenável que seja a prática comercial imputada ao fiscalizado, e aqui isso não se nega, ao contrário, trata-se de prática que deve ser repudiada sobre todos os aspectos, já que, em regra, serve para maximizar e esconder condutas criminosas gravíssimas (tráfico de armas, de drogas, de pessoas, contrabando e descaminho, etc.) e para atentar contra a própria higidez do sistema cambial brasileiro (o que obrigou o Brasil a reconer seguidamente ao Fundo Monetário Internacional, como se viu nos anos 80, e, mais especificamente em 1999 e 2002, com a nação em quase *default*), não se pode, entretanto, utilizar a tributação como uma pena adicional, sem haver a competente materialidade tributária, gravando valores que se sabe que não foram auferidos pelo contribuinte. *Aqui, deve-se observar que a dificuldade para aplicação da presunção legal do art. 42 da Lei nº 9.430/96 no caso em debate foi percebida pela própria autoridade atuante, pois, não por outra razão, essa autoridade intimou o contribuinte a comprovar as margens obtidas na intermediação de recursos em moedas estrangeiras*, nos seguintes termos (fl. 839), *ver bis*:

- a) *Informar se existiu um período, atividade de intermediação de recursos em moeda estrangeira,*
- b) *Apresentar documentos comprobatórios da origem dos recursos movimentados pelos contas bancárias a seguir relacionadas, conforme períodos e montantes antes indicados e detalhados nas relações anexas ()*



Processo nº 19515-00/2012/2006-68
Acórdão nº 2102-00-329

82-0112
11-1-277

- c) No caso de intermediação de recursos em moeda estrangeira, informe as margens (spreads) realizadas nas operações, nos diversos períodos e tipo de operação.
- d) Demonstrar que os valores depositados nas contas bancárias supra citadas são os ganhos correspondentes às operações de intermediação também já citadas constam de suas Declarações de Imposto de Renda Pessoa Física (aqui anexadas)

Atilosamente, o fiscalizado ofertou a seguinte resposta à intimação acima descrita (fl. 1007), verbis:

a Relativamente ao que se indagou sobre se exerci atividade de intermediação de recursos em moeda estrangeira, no período de que nos dá notícia a intimação, informo que não exerci essa atividade.

b Com relação a este item [documentos comprobatórios da origem dos recursos movimentados nas contas alheias], declaro a o fiscalizado que as contas correntes citadas não são de sua titularidade e, portanto, não possui os documentos solicitados.

c Esta pergunta já foi respondida [intermediação de recursos em moeda estrangeira], pelo que se denota nas respostas anteriores, estando, portanto, a resposta prejudicada.

d Esta resposta também está prejudicada [comprova que os créditos bancários ou ganhos tenham transitado em nas declarações de ajuste anual], já que já declarado (destaque do original)

Veja-se que o fiscalizado negou a própria intermediação na compra e venda de moeda estrangeira e a responsabilidade pela movimentação financeira alheia. A resposta acima estaria formalmente correta, já que a intermediação estaria ao abrigo da casa de câmbio Turist Câmbio Ltda e a movimentação alheia seria de responsabilidade das empresas estrangeiras que titularizavam as contas em debate. Porém, não há qualquer dúvida que o recorrente militava na intermediação de compra e venda de moedas estrangeiras, e se tivesse informado os *spreads* nos diversos períodos, a fiscalização teria apurado os rendimentos auferidos nessas operações, permitindo mensurar a omissão perpetrada pelo recorrente. Insistise que não há qualquer dúvida que o fiscalizado era um doleiro e atuava no segmento de câmbio, como antes deduzido. O próprio fiscalizado, em depoimento prestado no processo criminal nº 2004 70 00 023171-6, acostado a este processo administrativo fiscal, afirmou (fls. 59 e 61), verbis:

()

Interrogado Eu sou procurador da Kesten, né, e outras empresas devido os anos que trabalhei como, trabalhando com câmbio e com o nome que tenho no mercado (fl. 59)

()



19

Juiz Federal Substituto Certo. Bem, de acordo com a denúncia, a senhora movimentava os valores em cinco contas no exterior que são a Vênus e a Gatex, Haber, Sorabe e Tadeland. Essa afirmação é verdadeira, a senhora movimentava esses valores?

Interrogado É verdadeira.

Juiz Federal Substituto Certo. O senhor tem noção de quanto foi movimentado por essas contas?

Interrogado Ah, não. Não tenho, não tenho, não, não.

Juiz Federal Substituto De acordo com o Ministério Público teriam sido US\$ 2.000.000.000,00 de 1991 a 2003. Seria mais ou menos isso?

Interrogado Pode ser, não tenho certeza. Mas pode ser, se o senhor diz.

Juiz Federal Substituto Pois não. Esses recursos que eram movimentados nessas contas, qual era a origem deles, qual era a finalidade, que tipo de operação o senhor realizava na mercado?

Interrogado Esses recursos são todos recursos externos. Não a ver com o governo brasileiro, do Banco Central, do Banco do Brasil, de qualquer outro banco, nenhum valor para essas contas. Todos são recursos externos. (fl. 61)

Por tudo, tratando-se de um “doleiro” ou de qualquer profissional que intermediasse a compra e venda de moeda estrangeira, seria necessária que a fiscalização apurasse as margens obtidas pelo fiscalizado, e, como se trata de uma atividade comercial, deveria equipará-lo a uma pessoa jurídica. O fato de a fiscalização não ter conseguido diretamente com o fiscalizado as margens das operações não autorizava a lançar mão da presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/96, desconsiderando uma realidade que emerge cristalinamente dos autos. A autoridade fiscal deveria ter aprofundado a investigação na empresa de câmbio, com o fito de levantar as margens das operações. Assim não o fazendo, fez-se um lançamento que não tem qualquer proporcionalidade com o patrimônio declarado do contribuinte (da ordem de 11 milhões de reais – R\$ 702 a 719), como informado pelo recorrente, sendo que a omissão de rendimentos imputada aos três fiscalizados excede 1,3 bilhões de reais (ao recorrente coube a terça parte dessa omissão – fl. 1049), isso, registre-se, porque não foram considerados as transferências de anos mais antigos, que, de acordo com informações do Ministério Público, excediam US\$ 2 bilhões de dólares no período de 1994 a 2003 (fl. 61). Ainda, veja que o bloqueio de valores nas contas Vênus, Tadeland, Haber e Gatex atingiu US\$ 11,6 milhões de dólares (R\$ 52 a 58), quando os valores em dólares imputados aos três atuados (Antonio, Roseli e Regina) excedem US\$ 630,3 milhões de dólares (fl. 839), tudo a indicar que se considerou o fluxo e não as margens como rendimentos omitidos.

Demonstrando-se de forma iniludível a atividade de intermediação de moedas do fiscalizado, passa-se a fazer algumas considerações sobre os laudos do INC, os quais também trazem indícios sobre a conclusão antes esposada. O primeiro dos laudos asseverou que o contribuinte Antônio Pires de Almeida controlava as contas em debate, bem como as *off shores* respectivas, sendo ligado a empresa Turist Câmbio Ltda, hoje Travel Câmbio e Turismo Ltda (fl. 1121). Ainda, registrou o total de ordens recebidas e remetidas, por ano-calandário,

Processo nº 19513-003/07/2006-68
Acórdão nº 2102-00 129

S2-C112
fl. 1.129

em cada uma das contas, onde se percebe que o montante de ordens remetidas e recebidas são da mesma ordem de valor, em todos os anos, a indicar que as contas das *off shores* funcionavam como repositório de entrada e saída de recursos controladas pelo doleiro (fl. 112). O segundo dos laudos, que auditou a documentação das contas Gatex e Harber, apontou a Sra. Regina Rutiko fiouze como procuradora da conta Gatex (fl. 1126). O terceiro laudo vinculou os Srs. Antônio Pires de Almeida e Roseli Ciolli à conta Sorabe (fl. 1138). Aqui, nada autoriza a concluir que o recorrente seria o proprietário dos valores, mas apenas o responsável pelas movimentações em nome de terceiros (foram acostadas planilhas aos autos demonstrando os remenentes das ordens para o exterior - múltiplas pessoas físicas e jurídicas, diversas do recorrente - fls. 839 a 1006), a partir do gerenciamento das contas das *off shores*.

Outra, se se trata de intermediação da compra e venda de moedas estrangeiras, não se pode imputar o valor total das operações como omissão de rendimentos, mas apenas as margens (*spreads*) auferidas nas operações de compra/venda. Como exemplo de entendimento que rejeita procedimento perpetrado pela fiscalização de forma similar ao caso aqui em debate, quando a autoridade fiscal utiliza a presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/96 sobre todos os valores movimentados por uma pessoa física que desempenha atividade similar à factoring ("ngjota"), veja-se o excerto do Acórdão nº 106-16.709, relator o Conselheiro Luiz Antonio de Paula, sessão de 22/01/2008, unânime, *verbis*:

()

De início, verifica-se que o Fisco já havia constatado que a movimentação financeira examinada tinha origem no exercício de atividade econômica, conforme consta no Relatório de Fiscalização de fls. 23-25, onde asseverou que diante das declarações prestadas por terceiros que a atividade era de factoring e que indicava alguma movimentação financeira.

()

Assim, percebe-se que após o depoimento da principal destinatária dos recursos (Néris de Oliveira Rodrigues Melchius), também, foi possível constatar que os respectivos cheques representavam operações intermediadas junto a Antônio Odair Marone:

Em resposta à intimação (fl. 77), o contribuinte assinou a titularidade das contas bancárias e, apontou a natureza das operações correspondentes à movimentação financeira era o exercício de fato da atividade de factoring.

A autoridade fiscal acatando a primeira parte: Declaração de fl. 83, acolheu que o Senhor Antônio Marone: era o titular das contas-corrente, ememito, nada pronunciou sobre a segunda parte, de que os recursos das contas eram de uso para factoring.

A grande quantidade de depósitos realizados (no período examinado, há mais de 16.000 depósitos) o que dá uma média de 270 depósitos mensais. Essa grande quantidade de depósitos, por si só, aponta para a existência de uma atividade econômica explorada de forma empresarial, ainda que informal. Essa movimentação não pode ser imputada a uma pessoa física, pois,

21

é típica de uma pessoa jurídica no exercício de uma atividade económica

O Recorrente trouxe o Livro emitido por Perito Contábil, donde se pode verificar a existência de quantidade significativa de cheques depositados em conta corrente, os quais foram devolvidos por falta de fundos e representados pelo contribuinte (mais de 240 cheques) característica de operações semelhantes às praticadas por empresas de factoring

Também, como elemento para caracterização da atividade de factoring o contribuinte apresentou várias declarações de cheques com fundos reconhecidos, nas quais sob responsabilidade e risco, atestam a realização de operações comerciais com o Senhor António Morozes nos anos de 1997 a 2001

O art. 42 da Lei n.º 9430, de 1996, deve ser interpretado com ponderação. A Fiscalização, enquanto tenha se esforçado para caracterizar a presença de omissão de depósito bancário, deixou de observar na constituição do crédito tributário o disposto no art. 150, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99 aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 1999.

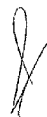
()

Assim, tendo sido verificado durante a auditoria fiscal, que o contribuinte realiza operações comerciais por conta própria, em caráter habitual e que os depósitos bancários eram originários dessa atividade, deveria o Fisco formalizar essa exigência considerando essa atividade. Não há dúvidas, as evidências desta conclusão se apresentam logo no início do procedimento fiscal, como acima exposto.

Se não bastasse tal situação, também é importante mencionar que nesta vez identificado que os depósitos e créditos decorreram de atividade similar à de factoring, o lançamento não poderia concretizar-se por presunção legal de rendimentos contida no art. 42 da Lei n.º 9430 de 1996, porque a autoridade fiscal teve ciência (desde o início da ação fiscal) de que a origem de tais valores era conhecida, ou seja, constituíram produtos de diversos contratos de cessões de moedas, seja para fins de ganhos em função do tempo de permanência do dinheiro com terceiros, seja com riscos pela troca do dinheiro por títulos diversos.

Ocorre que o produto dessas transações não constitui base tributável em sua integralidade, apenas o ganho havido em cada uma delas encontra-se no campo de incidência da norma que contém o fato gerador. Ou seja, nessa hipótese, o depósito ou crédito não constitui rendimento apenas em parte dele encontra-se abrangida pela norma tributária.

O conjunto probatório indiciário desta situação existente nos autos conduz à conclusão de que os depósitos e créditos bancários não podem externar rendimentos em sua totalidade.



Processo nº 19515-003207/2006-68
Acórdão nº 2102-00 329

S2-C112
111331

pois, dele resultou evidenciado ter origem nas atividades de empréstimos e trocas de cheques

É ainda, considerando que a exigência fiscal não pode ter prevalência de dívida quanto à composição da base de cálculo, por força do princípio da legalidade e da tipicidade, a exigência tributária está incorreta, apesar de formalmente perfeita

A jurisprudência desse Conselho de Contribuintes tem caminhado no mesmo sentido das conclusões aqui apresentadas, e não poderia ser diferente, pois, converge à melhor interpretação das normas vigentes sobre a matéria

DECADÊNCIA - Se a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévia exame da autoridade administrativa, o tributo anula-se à sistemática de lançamento denominada homologação, onde a contagem do prazo decadencial dá-se da ocorrência do fato gerador, na forma disciplinada pelo § 1º do artigo 150 do CTN

DEPÓSITOS BANCÁRIOS - TRIBUTAÇÃO - OPERAÇÕES COMERCIAIS - EQUIPARAÇÃO A PESSOA JURÍDICA - À luz do art 156, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, e do § 2º da Lei 9.430/1996, verificando-se, durante a auditoria fiscal, que o contribuinte realiza operações comerciais por conta própria, em caráter habitual, e que os depósitos bancários são relativos a essas operações, há que ser efetuada a equiparação à pessoa jurídica para fins de exigência dos tributos devidos na caso a lavatura de auto de infração na pessoa física (IRPF) constitui erro na identificação do sujeito passivo e nos tributos exigidos, haja vista que o correto seria a exigência de IRPJ e Reflexos (Acórdão 102-47.831, Sessão de 16/08/2006)

IMPOSTO SOBRE A RENDA - TRIBUTAÇÃO - EQUIPARAÇÃO DE PESSOA FÍSICA A PESSOA JURÍDICA - Caracterizam-se como empresas individuais, as pessoas físicas que, em nome individual, explore, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda de mercadorias de bens ou serviços. Constatado que nos anos-calendário de 1998 a 2002 as atividades exercidas pelo contribuinte equiparam a pessoa jurídica, os resultados destas estão excluídos das regras para a incidência do imposto sobre a renda de pessoa física (Acórdão 106-14602, Sessão de 18/05/2005)

OMISSÃO DE FUNDAMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - COMPROVAÇÃO DA ORIGEM - INTERMEDIAÇÃO DE NEGÓCIOS - Na apreciação de prova o julgador tem plena liberdade para formar seu convencimento. Comprovada a origem de depósitos bancários, deve cancelar-se a exigência nessa parte



DEPÓSITOS BANCÁRIOS - TRIBUTAÇÃO - OPERAÇÕES DE EMPRÉSTIMOS DE RECURSOS FINANCEIROS EQUIPARAÇÃO A PESSOA JURÍDICA - À luz do art. 150 inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), verificado que o contribuinte realiza operações de empréstimos de recursos financeiros, em caráter habitual, deve ser efetuada a equiparação à pessoa jurídica para fins de exigência dos tributos devidos nessa parte. (Acórdão 102-47928, Sessão de 21/09/2006)

O contribuinte ao trazer argumentos e documentos que demonstram que a prestação adotada não tem sólidos fundamentos, ou seja, não leva a um juízo de probabilidade sustentável, torna por consequente o lançamento de incerteza, o que não se admite no Direito Tributário

Esta forma, entendo que não deve permanecer o presente lançamento

{ }

O Acórdão nº 106-16.709, acima, restou assim ementado:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NORMAS PROCESSUAIS MUITO DEBIDAS - Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo o quem aproveitara a declaração de nulidade a autoridade julgadora não a pronunciará nem mantará repeti o ato ou supra-lhe a falta (Decreto nº 70 235/72, art. 59, § 3º)

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS - DO ÔNUS DA PROVA - As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprová-las, não 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

DEPÓSITOS BANCÁRIOS - TRIBUTAÇÃO - OPERAÇÕES COMERCIAIS - EQUIPARAÇÃO A PESSOA JURÍDICA - À luz do art. 150, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99 e do § 2º da Lei 9.430, de 1996, verificando-se, durante a auditoria fiscal, que o contribuinte realizou operações comerciais por conta própria, em caráter habitual, e que os depósitos bancários são relativos a essas operações, há que ser efetuada a equiparação à pessoa jurídica para fins de exigência dos tributos devidos. In casu a lavatura de auto de infração na pessoa física (IRPF) constitui erro na identificação do sujeito passivo e nos tributos exigidos, haja vista que o correto seria a exigência de IRPJ e Reflexos

RECURSO DE OFÍCIO MULTA QUALIFICADA DE 150% REDUÇÃO PARA 75% - A aplicação da multa qualificada exige a fortiori a intenção dolosa, que vai além da simples omissão de recolhimentos. Correta, portanto, a decisão recorrida. Recurso de ofício negado. Recurso voluntário provido



Processo nº 19515-00/207/2006-58
 Acórdão nº 2102-000 429

S2-C112
 Fl. 1283

Com as considerações acima, vê-se que não pode prosperar a aplicação da presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/96, já que se presumiu como rendimentos omitidos todos os valores enviados para o exterior, quando se sabe que o fiscalizado somente poderia ter se assenboreado da margem obtida na intermediação de compra/venda de moedas estrangeiras, além de que se deveria equipará-lo a uma pessoa jurídica.

Com essas razões, deve-se cancelar o lançamento referente ao imposto incidente sobre a omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada.

Agora, passa-se a apreciar a insignifância deduzida no item VI (foi indevidamente desconsiderado os ganhos correspondentes aos itens 15, 16, 20, 21 e 23, constantes na declaração de ajuste anual do imposto de renda do ano-calendário 2003, nas fontes de recursos do fluxo de caixa que apurou o acréscimo patrimonial a descoberto, o que também seria suficiente para atestar a omissão de rendimentos apontada pela fiscalização), que combate a inflação referente ao acréscimo patrimonial a descoberto.

O fluxo de caixa que apurou o acréscimo patrimonial do ano-calendário 2003 (fl. 1.037) foi confeccionado a partir da declaração de ajuste anual de bens e direitos do ano-calendário em foco (fl. 712 a 714), quando se percebe que a principal fonte e aplicação de recursos foram os saldos em moeda corrente e bancários no Brasil, sendo R\$ 7.902.500,00 em 31/12/2002 (fonte de recursos) e R\$ 8.517.500,00 (aplicação de recursos) em 31/12/2003 (fls. 713v e 1.037).

A fiscalização havia atestado o item 15 da declaração de bens e direitos do ano-calendário 2003 como fonte de recursos, em decorrência dele não ter gerado disponibilidade (veja-se os fls. 713v, 716 e 1.032). Assiste razão à fiscalização, já que se tratava de empréstimo garantido por hipoteca, no valor de R\$ 25.000,00, e o contribuinte asseverou que o mútuo foi quitado mediante a "dação em pagamento" do bem imóvel que havia servido de garantia ao empréstimo (fls. 713v, 716 e 724), ou seja, não implicou na entrada de recursos financeiros a ser ativado no fluxo de caixa.

Quanto ao bem do item 16 da DIRPF acima, que também se trata de empréstimo garantido por hipoteca, percebe-se que o mútuo não foi recebido neste ano-calendário, já que o empréstimo aparece nas colunas de 31/12/2002 e 31/12/2003 com o mesmo valor de R\$ 500.000,00 (fl. 713v). Ora se o empréstimo não foi recebido pelo fiscalizado no ano-calendário 2003, desanexada a pretensão de considerá-lo como fonte de recursos no fluxo de caixa que apurou o acréscimo patrimonial a descoberto do ano-calendário 2003. Aqui há mais um detalhe. Compulsando o recurso voluntário, percebe-se que o contribuinte faz menção a um segundo empréstimo garantido por hipoteca, também no valor de R\$ 25.000,00, juntando cópia certidão imobiliária de imóvel situado na Rua Hermenegildo Gois Parente (fls. 1.246 a 1.248), que é o bem de nº 17 da declaração de bens e direitos do ano-calendário 2003 (fl. 713v). Assim, percebe-se que o contribuinte equivocou-se ao solicitar que fosse utilizado nas mutações patrimoniais do item 16 da referida declaração. Na verdade, sua pretensão refere-se ao item 17.

Para comprovar a percepção do montante de R\$ 25.000,00, acima, o contribuinte trouxe uma certidão narratória de ação hipotecária proposta em desfavor do mutuário hipotecado, constando que este satisfaz a obrigação, na forma do art. 794, I, do CPC, o que levou a extinção do processo de execução, em sentença transitada em julgado em 10/08/2005 (fl. 834). Pela data da sentença, não se poderia aceitar que o pagamento em debate

Processo nº 19/15-001.207/006-63
Acórdão nº 2102-00-329

SZC 112
11.1.2014

tivesse ocorrido em 2003. Porém, o contribuinte apresentou tempestivamente sua declaração de bens e direitos, declarando que houvera recebido o valor de R\$ 25.000,00 no curso do ano-calendário 2003 (fl. 712). Assim, plausível que o pagamento tenha ocorrido em 2003, levando, posteriormente, a extinção do processo judicial por sentença que transitou em julgado, que, como é cediço, em regra sofre as demoras dos mecanismos inerentes à justiça. Assim, deve-se acatar como fonte de recursos o montante de R\$ 25.000,00, reduzindo o acréscimo patrimonial a descoberto.

Quanto aos itens 20 e 21 da mesma DIRPF, que se tratava de empréstimos para que as Senhoras Roseli Ciolli e Regina Ruriko adquirissem a Turist Câmbio Viagens e Turismo Ltda do fiscalizado, em montantes individuais de R\$ 400.000,00, ficou sobejante comprovado que tais empréstimos haviam sido perdoados, merecendo pouca fé a informação da DIRPF do fiscalizado de que as mutuárias haviam pago R\$ 100.000,00, cada, no ano-calendário 2003 (fl. 713v). Para tanto, veja-se o que a Senhora Roseli Ciolli afirmou em depoimento no processo penal antes citado (fl. 71), *verbis*:

()

Juiz Federal Substituto: O senhor Antônio Pires emprestou que valor para a senhora para aquisição da Tourist?

Interrogada: R\$ 400.000,00.

Juiz Federal Substituto: R\$ 400.000,00 só para a senhora ou para a senhora e para a Regina?

Interrogada: Cada uma.

Juiz Federal Substituto: R\$ 400.000,00 para cada uma?

Interrogada: É, isso foi feito um valor e depois aumentou o patrimônio.

()

Juiz Federal Substituto: Certo. A dívida foi perdoada, é isso?

Interrogada: Exatamente.

Juiz Federal Substituto: Esses R\$ 400.000,00 foi na integralidade perdoada?

Interrogada: Exatamente.

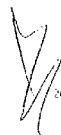
Já no depoimento da Senhora Regina Ruriko Inoue, também constante como mutuária na DIRPF do fiscalizado (fl. 713v), lá ela asseverou (fls. 75 e 76):

()

Juiz Federal Substituto: A senhora recebeu empréstimo para a aquisição da Tourist no valor de R\$ 400.000,00.

Interrogada: Sim, perfeita.

Juiz Federal Substituto: A senhora pagou esse empréstimo de alguma forma?



Processo nº 19515-00/2002/2606-58
Acórdão nº 2102-00/329

S2-C112
11.1.385

Interrogado: Uma parte bem pequena, mas a maior parte foi como se diz?

Juiz Federal Substituto: Perdoados.

Interrogada: Exato.

Com as considerações acima, vê-se que não se sustenta a informação de que o contribuinte havia recebido R\$ 100.000,00 de cada mutuária, já que uma afirmou que a dívida foi perdoadada e a outra falou que uma parte bem pequena teria sido paga. Dessa forma, pela pouca consistência da informação constante na declaração de bens do fiscalizado, afasta-se a pretensão de utilizar tais valores como fonte de recursos no fluxo de caixa que apurou o acréscimo patrimonial a descoberto.

Por fim, no tocante ao item 23 da declaração de bens e direitos do ano-calendário 2003 (fl. 713v), que se refere a um recebimento de empréstimo da empresa Harrington do Brasil, onde pretensamente o contribuinte haveria recebido R\$ 415.000,00, a fiscalização intimou o fiscalizado a comprovar o efetivo recebimento (fl. 716), quando somente se logrou comprovar a percepção de R\$ 340.000,00, valor este que foi registrado como fonte de recursos no fluxo de caixa (fls. 1.032 e 1.037). O recorrente não demonstrou onde se equivocou a autoridade autuante. Assim, no ponto, mantém-se o trabalho fiscal.

Agora, passa-se à defesa do item VII (não houve o transporte de valores de um ano anterior para o subsequente no fluxo de caixa que apurou o acréscimo patrimonial a descoberto no ano-calendário 2003, o que seria suficiente para elidir a omissão apontada. Tal procedimento deveria ter sido feito e tem sede na interpretação do art. 2º da Lei nº 7.713/88).

A presente pretensão não pode ser acatada. Apenas as disponibilidades e recebimentos de recursos que constam na declaração de ajuste anual (e bens e direitos) devem ser considerados no fluxo de caixa. Ademais, como se pode ver na análise de variação patrimonial do ano-calendário 2002, o fluxo de caixa está completamente condenado pela inclusão dos rendimentos omitidos lançados a partir dos depósitos bancários mantidos no exterior (fl. 1.036), sendo completamente dissociada da realidade a sobre de recursos no final do mês de dezembro de 2002, em decorrência, registre-se, pela impossibilidade de se imputar ao fiscalizado a omissão de rendimentos vinculada aos depósitos no estrangeiro, como se viu detidamente neste voto.

Assim, rejeita-se a presente defesa.

Por fim, no tocante à defesa do item VIII (a juntada extemporânea dos Laudos nºs 128/2005, 137/2005 e 459/2005, todos do Instituto Nacional de Criminalística, violou o princípio do devido processo legal, da publicidade, da ampla defesa e do contraditório, já que a interposição da impugnação instaura a fase litigiosa do processo administrativo fiscal, impedindo a juntada de novos documentos. Assim, tais Laudos devem ser desconsiderados pela autoridade julgadora).

Esta defesa ficou prejudicada, já que no mérito o contribuinte logrou reformar a imputação da omissão de rendimentos sobre os depósitos mantidos nos Estados Unidos, que são objeto dos Laudos acima citados.

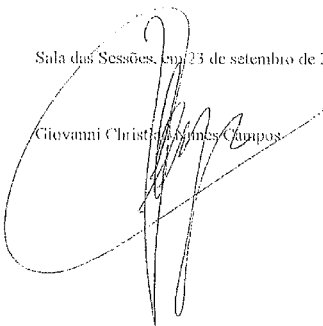
Processo nº 19515-003207/2006-08
Acórdão nº 2102-00-329

S2-C.112
11.1.286

Ante o exposto, voto no sentido de DAR parcial provimento ao recurso para reconhecer que a decadência fulminou o crédito tributário do ano-calendário 2000, para cancelar a omissão de rendimentos caracterizada pelos depósitos mantidos no exterior e para reduzir a base de cálculo do acréscimo patrimonial a descoberto em R\$ 25.000,00.

Sala das Sessões, em 23 de setembro de 2009.

Giovanni Cristiano dos Santos Campos





Tema: VERBAS PAGAS NA RESCISÃO DO CONTRATO DE TRABALHO. PDV
Conselheiro (a): Marcelo Vasconcelos de Almeida



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

Processo n° 19679.005336/2003-75
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2801-002.847 – 1ª Turma Especial
Sessão de 22 de janeiro de 2013
Matéria IRPF
Recorrente ANTONIO CARLOS REGO GIL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1986

VERBAS PAGAS NA RESCISÃO DO CONTRATO DE TRABALHO.

As verbas pagas por liberalidade na rescisão do contrato de trabalho são aquelas que, nos casos em que ocorre a demissão com ou sem justa causa, são pagas sem decorrerem de imposição de nenhuma fonte normativa prévia ao ato de dispensa (incluindo-se aí Programas de Demissão Voluntária - PDV e os Acordos Coletivos), dependendo apenas da vontade do empregador e excedendo as indenizações legalmente instituídas. Sobre tais verbas a jurisprudência é pacífica no sentido da incidência do imposto de renda, já que não possuem natureza indenizatória.

Os Programas de Demissão Voluntária - PDV substanciam uma oferta pública para a realização de um negócio jurídico, qual seja, a rescisão ou o distrato do contrato de trabalho no caso de relação jurídica regida pela CLT. O núcleo das condutas jurídicas relevantes aponta para a existência de um acordo de vontades para por fim à relação empregatícia, razão pela qual inexistem margem para o exercício de liberalidades por parte do empregador.

Inteligência daquilo que foi decidido no Recurso Especial 1.112.745/SP, julgado sob o rito do art. 543-C do CPC (Recurso Repetitivo).

Hipótese em foram pagas duas indenizações: uma que tem natureza de verba sujeita à incidência do imposto de renda e que foi tributada na rescisão do contrato de trabalho. Outra paga no contexto de PDV, não sujeita à incidência do imposto de renda, e que não foi tributada na rescisão do contrato de trabalho.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Processo nº 19679.005336/2003-75
Acórdão n.º 2801-002.847

S2-TE01
Fl. 239

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

Assinado digitalmente

Tânia Mara Paschoalin - Presidente em exercício.

Assinado digitalmente

Marcelo Vasconcelos de Almeida - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Tânia Mara Paschoalin, Marcelo Vasconcelos de Almeida, Sandro Machado dos Reis, Walter Reinaldo Falcão Lima, Carlos César Quadros Pierre e Luís Cláudio Farina Ventrilho.

Relatório

Trata-se de Pedido de Restituição cujo “Demonstrativo do Cálculo” (fl. 2 deste processo digital) apresentado pelo contribuinte aponta “Total a Restituir” no valor de R\$ 768.554,21.

O pedido foi protocolado em 04/09/2003 e refere-se a valores retidos a título de imposto de renda na fonte sobre verbas recebidas em decorrência de rescisão do contrato de trabalho, no ano-calendário de 1985.

O Requerente anexou ao pedido cópia da “Rescisão de Contrato de Trabalho” (fl. 15) que discrimina as verbas que lhe foram pagas, bem como carta assinada pelo Diretor de Recursos Humanos da empresa (fl. 16), datada de 07 de julho de 2003, na qual constam as seguintes informações:

- a empresa vem, ao longo dos anos, oferecendo a seus funcionários um Programa de Desligamento, mediante pagamento de incentivo;

- esse incentivo recebeu os seguintes títulos: a) Indenização Espontânea Pessoal; b) Indenização Pessoal Espontânea; c) Indenização Espontânea Especial; d) Gratificação Incentivo Aposentadoria; e e) Contribuição Extraordinária;

- para os funcionários elegíveis ao Plano de Aposentadoria da empresa, a carta oferta fazia referência a esta condição, mas só poderiam se aposentar após a demissão. Assim, o incentivo foi pago pelo desligamento da Empresa, e não pela condição de aposentado;

- o Sr. Antonio Carlos Rego Gil, portador do CPF 006.130.027-68, foi desligado em 04/06/1985 e recebeu um incentivo a título de Indenização Complementar, no valor de CR\$ 1.483.040.238,00;

- o valor total de IRRF foi de CR\$ 720.677.988,00.

O pedido foi indeferido na Unidade de origem por intermédio do Despacho Decisório nº 1057/2004 (fls. 22/23), com fundamento no art. 168, I, do Código Tributário Nacional – CTN, uma vez que, na data do protocolo do pedido, já havia decorrido o prazo de 5

Processo nº 19679.005336/2003-75
Acórdão nº 2801-002.847

S2-TE01
Fl. 240

(cinco) anos contados da data de extinção do crédito (a data de desligamento da empresa ocorreu em 04/06/1985).

O contribuinte apresentou a Manifestação de Inconformidade de fls. 27/34, pleiteando a restituição dos valores retidos na fonte, com a correção prevista na Norma de Execução Conjunta SRF/COSIT/COSAR nº 8, de 27 de junho de 1997, acrescidos da variação da taxa SELIC a partir de 01 de janeiro de 1996 e dos expurgos inflacionários aceitos pelo Conselho de Contribuintes, nos moldes do acórdão 107-06.113.

Alegou que participou de Programa de Demissão Voluntária - PDV no ano de 1985 e que a retenção de imposto de renda sobre as verbas pagas no PDV foi objeto de ampla discussão judicial, tendo o Superior Tribunal de Justiça decidido, em inúmeros julgados, pela não incidência da exação, pacificando a matéria.

Acrescentou que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN, em seu Parecer PGFN/CRJ nº 1278/1998, recomendou a desistência de ações versando sobre o tema em discussão e que a Instrução Normativa SRF nº 165, de 31 de dezembro de 1998, passou a dispensar a constituição de crédito tributário oriundo da cobrança do imposto de renda sobre verbas indenizatórias relativas ao PDV.

Por derradeiro, ressaltou que as decisões do Primeiro Conselho de Contribuintes vinham reconhecendo o direito àqueles que não puderam exercer a repetição do indébito em data anterior à IN nº 165/1998.

A manifestação do contribuinte foi indeferida pela DRJ/SPOII em acórdão assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

Ano-calendário: 1985

Ementa: RESTITUIÇÃO. PDV. DECADÊNCIA.

O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados da data da extinção do crédito tributário.

Solicitação Indeferida

Regulamente intimado o Interessado apresentou o recurso de fls. 53/63, por meio do qual reiterou integralmente os argumentos expendidos na Manifestação de Inconformidade.

Acordaram os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes (Acórdão às fls. 78/87), por maioria de votos, em afastar a decadência e determinar o retorno dos autos a 5ª Turma da DRJ/SPOII, para o enfrentamento do mérito, nos termos do voto vencedor, cuja parte dispositiva está assim descrita:

Diante do exposto, voto no sentido de AFASTAR a decadência e determinar a remessa dos autos à DRJ de origem para apreciação do mérito da demanda.

Processo nº 19679.005336/2003-75
Acórdão n.º 2801-002.847

S2-TE01
Fl. 241

A decisão considerou que o termo *a quo* para o pedido de restituição dos valores recolhidos a título de imposto de renda sobre os montantes pagos como incentivo à adesão a Programa de Desligamento Voluntário - PDV é a data em que o contribuinte viu seu direito reconhecido, no caso, a data da publicação Instrução Normativa SRF nº 165/1998, que ocorreu em 06/01/1999.

A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial (fls. 90/93) sob o fundamento de que houve, em decisão não unânime, violação à lei tributária, especificamente ao artigo 168, I, do CTN e ao Ato Declaratório SRF nº 96, de 26 de novembro de 1999, no concernente ao prazo para se pleitear o reconhecimento de crédito com o consequente pedido de restituição ou compensação.

Após ser intimado da decisão do Conselho de Contribuintes e do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, o contribuinte apresentou os seguintes documentos:

- Parecer SRRF 7ª RF Disit nº 31/2005 (fls.99/106);
- Anexo à Norma de Execução Conjunta SRF/COSIT/COSAR nº 8, de 27 de junho de 1997 (fl. 107);
- Carta de oferecimento do PDV para os funcionários elegíveis, datada de 8 de abril de 1985, em papel timbrado da empresa (fls. 108/109 deste processo digital);
- Carta endereçada aos gerentes da empresa comunicando o oferecimento de um Programa de Acordos para Rescisão de Contrato de Trabalho para funcionários com 25 ou mais anos de serviços, ou que vierem a completá-los até 31 de dezembro de 1985;
- Perguntas e Respostas elaboradas pela empresa acerca do programa oferecido (fls. 111/116).

Além dos documentos apresentados, o contribuinte ofertou Contra Razões ao Recurso Especial (fls. 118/122) na qual pleiteou a manutenção da decisão recorrida, uma vez que, comprovadamente, requereu a restituição antes do termo fixado na Instrução Normativa nº 165/1998, isto é, antes do fim do mês de dezembro de 2003.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF negou provimento ao recurso da Fazenda Nacional (acórdão às fls. 124/134), nos termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Exercício: 1986

IRPF - VERBAS INDENIZATÓRIAS - PROGRAMA DE DEMISSÃO VOLUNTÁRIA - PDV - RESTITUIÇÃO - DECADÊNCIA.

O marco inicial do prazo decadencial para os pedidos de restituição de imposto de renda indevidamente retido na fonte, decorrente do recebimento de verbas indenizatórias referentes à participação em PDV, se dá em 06.01.1999, data de publicação da Instrução Normativa SRF nº 165, a qual reconheceu que não incide imposto de renda na fonte sobre tais verbas.

Processo nº 19679.005336/2003-75
Acórdão nº 2801-002.847

S2-TE01
Fl. 242

Recurso especial negado.

Acordaram os membros da CSRF, por maioria de votos “em negar provimento ao recurso, retornando os autos à Unidade Local da RFB para analisar as demais questões relacionadas ao mérito”.

O processo foi encaminhado à DRF de origem, para as providências cabíveis.

A DRF de origem intimou o contribuinte a apresentar os seguintes documentos (fl. 141): a) comprovantes de rendimento relativos ao ano-calendário da retenção (1985); cópia da DIRPF/1986 e respectivo recibo de entrega; e c) notificação do Ministério da Fazenda informando o processamento da DIRPF/1986.

O interessado requereu a juntada de cópia do Acórdão nº 2101-00.337 ao presente processo, haja vista que, em seu entender, o mesmo é fundamental para a formação do juízo probatório e por servir de paradigma à defesa de seu direito. Porém, deixou de colacionar aos autos os documentos solicitados pela DRF de origem.

A DRF de origem (DERAT/SP) emitiu Despacho Decisório (fls. 156/158) indeferindo novamente o pleito do contribuinte. O entendimento exposto no despacho encontra-se consubstanciado na seguinte ementa:

Assunto: Restituição do IRPF incidente sobre indenização do PDV

Ano-calendário: 1985

Ementa: Programa de Demissão Voluntária. Restituição do IRRF sobre verba indenizatória. A formalização de processo objetivando pedidos de restituição sobre verba indenizatória recebida a título de PDV requer a apresentação de documentação mínima prevista em norma de execução, sob pena de indeferimento do pleito.

SOLICITAÇÃO INDEFERIDA

Irresignado, o contribuinte apresentou nova Manifestação de Inconformidade, às fls. 161/167 deste processo digital, por meio da qual alegou, em síntese, o que se segue:

- O STJ editou o verbete 215 da Súmula do STJ, pondo fim à eventual discussão sobre a incidência de imposto de renda sobre verba recebida em decorrência de PDV: “*A indenização recebida pela adesão a programa de incentivo à demissão voluntária não está sujeita à incidência do imposto de renda*”.

- Igualmente, o Parecer PGFN/CRJ nº 1.278/1998, da lavra do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, in verbis: “*Portanto, continuar insistindo nessa tese significará apenas alocar os parcos recursos colocados à disposição da Procuradoria da Fazenda Nacional e causas nas quais, previsivelmente, não se terá êxito*”.

- Ajuizou seu pedido de restituição com base na IN SRF nº 165/1998, pela qual a própria Receita Federal reconheceu, anos após o recolhimento, o dever de repetir o indébito aos contribuintes participantes de Programa de Demissão Voluntária, que tivessem

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

Autenticado digitalmente em 30/01/2013 por MARCELO VASCONCELOS DE ALMEIDA. Assinado digitalmente em 30/01/2013 por MARCELO VASCONCELOS DE ALMEIDA. Assinado digitalmente em 02/02/2013 por TANIA MARA PA SCHOALIN

Impresso em 18/03/2013 por ANTONIA IRISMAR OLIVEIRA GUIMARAES - VERSO EM BRANCO

Processo nº 19679.005336/2003-75
Acórdão n.º 2801-002.847

S2-TE01
Fl. 243

sido tributados em suas verbas rescisórias. Disso resulta que o presente pedido de restituição é cabível e está devidamente amparado na legislação tributária.

- Diferente do afirmado na decisão recorrida, já trouxe aos autos documentos suficientes à comprovação material de que recebeu uma indenização identificada pela empresa, ex-empregadora, como um típico Programa de Desligamento.

- O fato constitutivo do seu direito, isto é, a situação motivadora do pedido, geradora do direito creditório aqui debatido, está no simples reconhecimento de que o Interessado participou de um PDV, tendo recolhido, por conta desse fato, tributação na fonte em valor já especificado. Assim, foi devidamente comprovada não só a existência de um PDV, mas também a extensão do direito do Interessado.

- A decisão recorrida, por sua vez, embasa a negativa ao pedido de restituição no suposto desatendimento das exigências elencadas na Norma de Execução SRF/COTEC/COSIT/COSAR/COFIS n.º 02/1999.

- Tal norma foi editada pela própria devedora e estabelece a necessária vinculação do direito de crédito à exibição de certos documentos, em afronta clara ao Princípio da Legalidade.

- Nesse contexto, embora o artigo 100 do CTN confira força normativa aos atos expedidos pela autoridade administrativa, isso de forma alguma autoriza a criação de obrigações por esses atos, já que conservam seu inegável caráter meramente regulamentar das verdadeiras Leis. Não podem, assim, inovar na previsão de direitos e, principalmente, de obrigações.

- Disso se depreende que a Administração jamais poderia editar um ato genérico, abstrato, tal e qual a citada Norma de Execução funciona em seu conteúdo, com vistas a justificar a negativa de restituição pelo simples não atendimento desse texto normativo.

- Prova do excesso verificado na apontada Norma de Execução é que a decisão recorrida a usa como base para ignorar as provas trazidas aos autos pelo Interessado, no que se inclui a declaração do próprio empregador responsável pelo PDV, no sentido de que implementou, periodicamente, planos de natureza demissionária.

- Houve um erro material cometido pela ex-empregadora ao não listar a Gratificação recebida pelo Interessado e que a ele não deve ser imputado, pois que do conjunto do documento pode facilmente concluir-se que houve sucessivos programas de desligamento e que em um deles o ora recorrente foi inserido.

- Por isso, no que toca à aferição do direito, deve haver uma análise casuística e fundamentada a fim de ser constatado, caso a caso, se os documentos, na forma apresentada, comprovam materialmente a situação descrita pelo contribuinte.

- A declaração da ex-empregadora sequer foi considerada válida pela instância recorrida, bem demonstrando o prejuízo que o excessivo apego à Norma de Execução n.º 02/1999, aliada a outras temerárias suposições, vem trazendo ao direito dos contribuintes. Até porque, se o declarado pela empresa não fosse a mais pura expressão da verdade, aquela empresa certamente estaria ciente do cometimento do crime de falsidade ideológica, previsto

no artigo 299 Código Penal.

Processo nº 19679.005336/2003-75
Acórdão n.º 2801-002.847

S2-TE01
Fl. 244

- Portanto, há uma presunção relativa de veracidade sobre o conteúdo da declaração emitida pela empresa, inclusive porque no direito Pátrio, em regra, presume-se a boa-fé do signatário de um ato até seja provado o contrário. Disso decorre que a correspondência somente poderia ser refutada pela Receita como meio de prova se houvesse, ao menos, fundada suspeita de fraude, o que não acontece no presente caso.

- Entretanto, caso pairasse alguma dúvida acerca do ora declarado, a melhor solução não é mero indeferimento do pedido de restituição, mas sim a realização de diligência junto à ex-empregadora, de acordo com o artigo 18 do Decreto 70.235/1972, a fim de seja ratificado o aqui aduzido, o que, desde já, se requer.

- No que se refere à impossibilidade de se apurar o valor de sua restituição, constam documentos nos autos que evidenciam claramente o valor retido de IRRF sobre as verbas rescisórias advindas do PDV. Logo, bastaria utilizar tal valor para a apuração de sua restituição.

- É verdade que o Interessado não mais possui a declaração de ajuste do ano de 1985, mesmo porque, como é sabido, a Receita Federal instrui os contribuintes a guardar a mesma por um período máximo de 5 (cinco) anos contados daquele em que a mesma foi entregue. De toda forma, protesta o interessado pela posterior juntada de documentos que possam dar a autoridade julgadora condições de firmar juízo em seu favor de forma definitiva e favorável.

Ao fim, requereu o Interessado o acolhimento da manifestação e o deferimento da restituição com seus acréscimos legais, que incluem os expurgos inflacionários previstos no Manual de Cálculo da Justiça Federal e o acréscimo da taxa SELIC, conforme determinado pela Norma de Execução Conjunta SRF/COSIT/COSAR nº 08 de 1997.

Em conjunto com a Manifestação de Inconformidade, o contribuinte requereu a juntada dos seguintes documentos:

- Declaração simulada de imposto de renda do ano-base 1985, elaborada com base em RAIS emitido pelo Ministério do Trabalho e Emprego (fl. 170);

- Declaração retificadora do mesmo ano-base (171);

- Demonstrativo de Rendimentos e Retenções na Fonte do ano-base 1985 (172);

- Relação Anual de Informações Sociais, emitida pelo Ministério do Trabalho e Emprego, que serviu de base para a elaboração das declarações de Imposto de Renda do ano-base 1985 (fls. 173/174);

- Acórdão 2101-00.325, sessão de 29 de outubro de 2009, da Primeira Turma Ordinária da Primeira Câmara da Segunda Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, em processo idêntico cujo mérito foi julgado em caráter definitivo, tendo o interessado apresentado as declarações de IR com base na RAIS (fls. 175/180);

- Parecer DISIT nº 31/2005 que esclarece como deve ser aplicada a Norma de Execução Conjunta SRF/COSIT/COSAR nº 08/97, onde se enfatiza que a data-base de

Processo nº 19679.005336/2003-75
Acórdão n.º 2801-002.847

S2-TE01
Fl. 245

incidência da correção do tributo é a data do seu recolhimento e não a data de sua declaração (fls. 181/189).

A DRJ/SP2 julgou a Manifestação de Inconformidade improcedente, nos termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Ano-calendário: 1985

IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE SOBRE ILEGALIDADE DE LEIS E DE NORMAS COMPLEMENTARES NA ESFERA ADMINISTRATIVA.

Arguição de ilegalidade de leis e de normas complementares não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites de sua competência o julgamento de tais matérias.

DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO POR SER PRESCINDÍVEL.

A diligência requerida é indeferida, com fundamento no art. 18 do Decreto nº 70.235/1972, com as alterações da Lei nº 8.748/1993, por se tratar de medida absolutamente prescindível, já que nos autos constam todos os elementos necessários ao julgamento.

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS. INDEFERIMENTO.

A juntada posterior de documentos não encontra amparo legal, uma vez que, de modo diverso, o art. 16, inciso II do Decreto 70.235/72, determina que a impugnação deve mencionar as provas que o interessado possui. O §4º do mesmo artigo prevê que provas podem ser apresentadas em outro momento processual nos casos em que especifica. Caso que não se enquadra em quaisquer das hipóteses e impede o deferimento da juntada posterior de provas.

PROGRAMA DE DESLIGAMENTO VOLUNTÁRIO. NA AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO A QUE TÍTULO A INDENIZAÇÃO COMPLEMENTAR FOI PAGA OS RENDIMENTOS SÃO TRIBUTÁVEIS.

Integram o rendimento tributável qualquer remuneração especial, mormente quando há ausência de comprovação a que título as verbas rescisórias foram pagas por ocasião da rescisão do contrato de trabalho.

Cientificado da decisão de primeira instância em 29/04/2011 (fl. 199), o interessado interpôs, em 23/05/2011, o recurso de fls. 200/210. Na peça recursal aduz, em síntese, que:

- A indenização em comento é fruto de um acordo entre as partes quanto ao término do vínculo empregatício, pelo que é lícito deduzir que o direito à referida verba somente resulta da dispensa do empregado de sua atividade laboral.

Processo nº 19679.005336/2003-75
Acórdão nº 2801-002.847

S2-TE01
Fl. 246

- Os valores oferecidos espontaneamente pelo empregador possuem natureza de indenização, por não resultar qualquer enriquecimento, mas apenas uma compensação, em que o empregado privado do trabalho recebe em troca determinado valor monetário.

- Fácil constatar, portanto, que indenização dessa natureza não constitui renda, por não advir nem do capital, nem do trabalho, e, do mesmo modo, não pode ser caracterizada como provento, por não gerar acréscimo patrimonial, estando tão somente a recompor o patrimônio do trabalhador.

- A verba recebida pelo funcionário quando da adesão ao PDV é insuscetível de tributação pelo imposto de renda, por se tratar de vantagem em pecúnia paga somente sob a condição do desligamento voluntário, conforme entendimento da própria RFB, da PGFN (IN SRF nº 168/1998 e Parecer PGFN nº 1.278/1998) e do STJ (Súmula nº 215).

- Segundo o acórdão recorrido, a demissão do recorrente decorreu de acordo entre as partes, o que descaracterizaria as premissas básicas dos Planos de Demissão Voluntária. Ora, o fato de a verba ter sido designada como "Gratificação por Tempo de Serviço" não desnatura, de modo algum, as características do PDV.

- O que configura tal programa é o desligamento voluntário da empresa mediante pagamento de indenização. A nomenclatura dada pela empregadora à verba paga ao Recorrente foi de "Indenização Complementar".

- Se apresenta totalmente absurda e descabida a argumentação de que o programa configuraria uma mera liberalidade por parte da empresa, na medida em que, por ocasião da adesão ao PDV, houve um término do contrato de trabalho.

- Portanto, obrigatório caracterizar a verba paga ao Recorrente como uma indenização pela dispensa dos seus serviços. E isto por um simples motivo: o Recorrente deixou de ser funcionário da empresa.

- A Norma de Execução SRF/COTEC/COSIT/COSAR/COFIS nº 2/1999 não possui qualquer fundamento jurídico/legal para ser oponível ao contribuinte, especialmente pelo fato de a mesma jamais ter sido publicado no Diário Oficial da União.

- As normas de execução são atos administrativos normativos dirigidos às autoridades subordinadas que, traçando diretrizes, orientam o desempenho de suas funções. Não são, de forma alguma, oponíveis ao contribuinte.

- A principal razão para que tais atos não tenham natureza obrigatória para os contribuintes está embasado no fato de os mesmos não estarem submetidos às regras de publicidade.

- A documentação acostada aos autos é mais do que necessária para comprovar a liquidez e certeza do crédito pleiteado. No entanto, objetivando eliminar quaisquer dúvidas sobre a adesão do interessado ao PDV de 1985, solicitou à empresa a confirmação formal dessa adesão (pedido em anexo), a qual será juntada posteriormente, quando de seu recebimento.

Processo nº 19679.005336/2003-75
Acórdão n.º 2801-002.847

S2-TE01
Fl. 247

- O Recorrente cumpriu com todas as exigências legais vigentes à época em que protocolizou seu Pedido de Restituição, quais sejam, aquelas previstas na IN/SRF nº 21/1997.

- No que se refere à atualização do crédito, a aplicação da Tabela Única da Justiça Federal, aprovada pela Resolução nº 561 do Conselho da Justiça Federal, de 02 de julho de 2007, se faz absolutamente necessária. Tal matéria não é mais suscetível de debate, após a publicação do Ato Declaratório/PGFN nº 10, de 01/12/2008.

- Por fim, espera o Recorrente que esta Colenda Turma de Julgamento conheça e dê provimento ao presente Processo de Restituição, nos exatos termos do requerimento efetuado.

Após a apresentação do recurso, o patrono do Interessado (procuração à fl. 12) requereu a juntada dos documentos de fls. 215/237 deste processo digital, informando tratar-se das declarações do imposto de renda pessoa física do Recorrente, referentes ao ano-base 1985, original e retificadora.

Voto

Conselheiro Marcelo Vasconcelos de Almeida, Relator

Conheço do recurso, porquanto presentes os requisitos de admissibilidade.

DOS EQUÍVOCOS OCORRIDOS NO TRÂMITE DO PRESENTE PROCESSO (ENTENDIMENTO DO RELATOR) E DA AUSÊNCIA DE PREJUÍZO AO RECORRENTE

Registro, preliminarmente, que tanto o pedido de restituição, quanto a manifestação de inconformidade inicialmente apresentados pelo contribuinte foram indeferidos com fundamento no art. 168, I, do Código Tributário Nacional - CTN, uma vez que, na data do protocolo do pedido (04/09/2003), já havia transcorrido o prazo de 5 (cinco) anos contados da data de extinção do crédito (a data de desligamento da empresa ocorreu em 04/06/1985).

Nada obstante, a Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes (Acórdão às fls. 78/87), por maioria de votos, afastou a decadência (entendo que o correto é prescrição, por se tratar de questão relacionada a direito patrimonial) e determinou o retorno dos autos a 5ª Turma da DRJ/SPOII, para o enfrentamento do mérito, nos termos do voto vencedor, cuja parte dispositiva está assim descrita:

Diante do exposto, voto no sentido de AFASTAR a decadência e determinar a remessa dos autos à DRJ de origem para apreciação do mérito da demanda.

De seguida, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial (fls. 90/93) sob o fundamento de que houve, em decisão não unânime, violação à lei tributária (CTN, artigo 168, I), no concernente ao prazo para se pleitear o reconhecimento de crédito com o consequente pedido de restituição ou compensação.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF negou provimento ao recurso da Fazenda Nacional e determinou o retorno dos autos à “Unidade Local da RFB”, para análise das demais questões de mérito suscitadas na primeira manifestação de inconformidade. É o que consta do acórdão da Câmara Superior, *verbis*:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, retornando os autos à Unidade Local da RFB para analisar as demais questões relacionadas ao mérito. Vencidos os Conselheiros Elias Sampaio Freire (Relator), Julio César Vieira Gomes, Francisco de Assis Oliveira Júnior e Carlos Alberto Freitas Barreto. O Conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto apresentará declaração de voto. Designado o Conselheiro Gonçalo Bonet Allage para redigir o voto vencedor.

Verifica-se, assim, que o acórdão da Câmara Superior determinou o retorno dos autos à Unidade Local da RFB, ou seja, à DRF de origem, diferentemente do acórdão da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes (fls. 78/87), que determinara o retorno a 5ª Turma da DRJ/SPOII, também para o enfrentamento das questões de mérito.

Apesar de o pedido de restituição ser da competência originária do Delegado da DRF de origem, penso que houve um erro material no acórdão da CSRF, porquanto a apreciação das demais questões de mérito, em meu entendimento, era de competência da DRJ que proferiu a decisão recorrida, e não a cargo da “Unidade Local da RFB”, haja vista que o contencioso administrativo já havia se instaurado com a apresentação da manifestação de inconformidade.

No entanto, nenhum dos legitimados (RICARF, art. 66) propôs a retificação da inexatidão material acima mencionada. É certo que o erro material não preclui, nos termos da jurisprudência do STJ (Recurso em Mandado de Segurança nº 31.875/SC, julgado em 26/04/2011), e não deve contaminar os demais atos do processo se não houver prejuízo à parte (no caso em análise, penso não houve prejuízo à parte, conforme será demonstrado adiante).

A DRF de origem, por seu turno, entendeu, a meu ver de forma equivocada, que a decisão da CSRF era definitiva e, “*com a finalidade de completar a instrução do pedido de restituição*”, intimou o contribuinte a apresentar alguns documentos (fl. 141), consoante estabelecido na Norma de Execução SRF/COTEC/COSIT/COSAR/COFIS nº 02/1999.

O equívoco da Unidade de Origem pode ser constatado pela leitura dos itens 10 a 13 do segundo Despacho Decisório (fls.156/158) emitido, a ver:

10. Cabe salientar que para se calcular o valor da restituição relativa ao PDV é necessário excluir, do total de Rendimentos Tributáveis Recebidos de Pessoa Jurídica do respectivo ano-calendário, o valor pago a título de PDV, obtendo-se então nova base de cálculo do Imposto de Renda Devido.

11. Ocorre que a Secretaria da Receita Federal não mais possui em seus arquivos a DIRPF do exercício 1986. Também não possui a(s) Dirff(s) do ano-calendário 1985 nem tampouco o espelho de lançamento feito à época.

Processo nº 19679.005336/2003-75
Acórdão nº 2801-002.847

S2-TE01
Fl. 249

12. Desta forma, o não atendimento à intimação impossibilita a reconstituição do valor dos Rendimentos Tributáveis Recebidos de Pessoa Jurídica no ano-calendário em questão, ponto de partida para o cálculo do valor do Imposto Devido e, caso exista, do valor da restituição, conforme explicitado no parágrafo 9º, acima.

13 Pelo exposto, com base na Norma de Execução SRF/COTEC/COSIT/COSAR/COFIS nº 02, de 07/06/1999, PROPONHO, s.m.j., o indeferimento deste pedido de restituição.

Veja que o Despacho Decisório indeferiu o pedido de restituição em face da impossibilidade de se calcular o valor a ser restituído (principal e sua atualização de acordo com a Norma de Execução citada), ou seja, a providência adotada pela DRF de origem estava em desconhecimento com a determinação da CSRF (“*analisar as demais questões relacionadas ao mérito*”).

Em face disso, o contribuinte apresentou nova Manifestação de Inconformidade, desta feita abrangendo tanto as questões de mérito suscitadas anteriormente, quanto as questões que motivaram a Unidade de origem a indeferir o pedido de restituição por intermédio do segundo Despacho Decisório (DD nº 506/2010, às fls. 156/158).

Assim, ainda que por via transversa, o processo tornou a DRJ competente para apreciar o mérito e, em consequência do acima exposto, também as demais questões suscitadas pelo Interessado em face do DD nº 506/2010 emitido pela DRF de origem, ocasionando a emissão do Acórdão 17-48.950 da 5ª Turma da DRJ/SP2 (decisão recorrida).

Inobstante os equívocos acima relatados, não restou evidenciado nos autos, a meu ver, nenhum prejuízo ao Recorrente, porquanto a este foi oportunizado o contraditório e a ampla defesa em quatro oportunidades (duas “Manifestações de Inconformidade” e dois “Recursos”).

Acrescento, por relevante, que o Interessado sequer se insurgiu quanto ao ato que, em meu entendimento, poderia ter sido impugnado em momento oportuno (incompetência da DRF de origem para se calcular o valor a ser restituído naquele momento processual, ou seja, antes da apreciação das demais questões de mérito), de modo que não há que se falar em nulidade de qualquer ato praticado no presente processo.

Isto porque a decretação de nulidade de um ato processual (exceto em raríssimas exceções, como, por exemplo, vício de competência) depende da necessidade da efetiva demonstração de prejuízo pela parte interessada, por prevalência do princípio *pas de nulite sans grief*. Se o próprio Interessado não contesta a existência do vício, descabe falar em nulidade do ato processual viciado.

VERBAS TRIBUTADAS E NÃO TRIBUTADAS NA RESCISÃO DO CONTRATO DE TRABALHO DO RECORRENTE

Após a apresentação do recurso, o patrono do Interessado requereu a juntada dos documentos de fls. 215/237 deste processo digital. Dentre os documentos apresentados encontra-se a declaração do imposto de renda do Recorrente, referente ao ano-base 1985.

Processo nº 19679.005336/2003-75
Acórdão n.º 2801-002.847

S2-TE01
Fl. 250

O Anexo 2 da Declaração apresentada em 1986 (fl. 227 deste processo digital) mostra que o Interessado declarou como “Rendimentos não Tributáveis” (campo “Aviso Prévio e Indenizações por Rescisão de Contrato de Trabalho e FGTS”) o montante de Cr\$ 2.515.240.000.

A discriminação das verbas pagas na “Rescisão de Contrato de Trabalho” (fl. 15) revela que o montante não tributado é a soma das verbas denominadas “Indenização” e “Prejulgado 20/66” (Cr\$ 2.321.760.000 + Cr\$ 193.480.000 = Cr\$ 2.515.240.000). Significa dizer que a indenização tributada na rescisão foi aquela intitulada “Indenização Complementar”, no valor de Cr\$ 1.483.040.238, que o Recorrente alega que foi paga no âmbito do PDV.

A oferta pública acostada aos autos em fls. 108/109 demonstra que seria paga aos “funcionários elegíveis”, entre eles o Recorrente, além da indenização prevista na CLT, outra indenização correspondente a 2 (dois) salários-base por ano de serviço na empresa, que, inobstante constar da oferta como sendo liberalidade, encontra previsão na “Carta de Oferecimento do PDV”, sendo, portanto, não tributável. Eis o teor desta parte da oferta (primeiro parágrafo da fl. 109 deste processo digital):

Além da indenização acima, prevista em lei, o funcionário receberá, a título de liberalidade, 2 salários-base por ano de serviço na Companhia.

Na “Rescisão do Contrato de Trabalho” (fl. 15) foram pagas férias proporcionais de 5/12, no valor de Cr\$ 20.154.167. Através de uma regra de três verifica-se que o salário mensal do Recorrente era Cr\$ 48.370.000,80:

$$\begin{array}{l} \text{Cr\$ 20.154.167 ----- } 5 \text{ X} = 241.850.004 / 5 \text{ X} = \text{Cr\$ 48.370.000,80} \\ \text{X ----- } 12 \end{array}$$

Consta da “Rescisão do Contrato de Trabalho” (fl. 15) que a admissão do Recorrente ocorreu em 01/01/1961. O seu desligamento se deu em 04/06/1985, conforme correspondência da empresa endereçada à RFB (fl. 16). Assim, o Recorrente contava, na data do desligamento, com 24 anos de trabalho (1985 – 1961 = 24). A indenização paga no âmbito do PDV era de 2 (dois) salários-base por ano de trabalho na empresa, o que totaliza o seguinte montante: Cr\$ 48.370.000,80 x 2 x 24 = Cr\$ 2.321.760.038,40.

Observo que na “Rescisão do Contrato de Trabalho” este valor foi arredondado para Cr\$ 2.321.760.000 e corresponde à indenização não tributada que foi lançada na declaração de ajuste anual do Recorrente, exercício 1986, na ficha de “Rendimentos não Tributáveis”. O total lançado na referida ficha foi de Cr\$ 2.515.240.000, que é a soma das verbas denominadas “Indenização” e “Prejulgado 20/66”, respectivamente nos valores de Cr\$ 2.321.760.000 e Cr\$ 193.480.000.

Em outras palavras: na “Rescisão do Contrato de Trabalho” constam uma indenização de Cr\$ 2.321.760.000, denominada “Indenização”, que não foi tributada e que estava inserida no PDV; e outra de Cr\$ 1.483.040.238, batizada de “Indenização Complementar”, que foi tributada e que não estava inserida no PDV.

Processo nº 19679.005336/2003-75
Acórdão n.º 2801-002.847

SE-TE01
Fl. 251

O conteúdo do documento acostado à fl. 16 deste processo digital, (carta da empresa instituidora do “Programa” dirigida à RFB, datada de 7 de julho de 2003) comprova que a “Indenização Complementar” não estava contemplada no PDV. Oportuna é a transcrição da correspondência, na parte que interessa:

A empresa X, com sede na cidade do Rio de Janeiro, (...):

“vem informar, que esta empresa vem, ao longo dos anos, oferecendo a seus funcionários um Programa de Desligamento, que tem como objetivo um pagamento de incentivo por desligamento”.

“Esse incentivo recebeu os seguintes títulos:

• Indenização Espontânea Pessoal • Indenização Pessoal Espontânea • Indenização Espontânea Especial • Gratificação Incentivo Aposentadoria • Contribuição Extraordinária” *“Para os funcionários que na época fossem elegíveis ao Plano de Aposentadoria IBM, a carta oferta fazia referência a esta condição, mas só poderiam se aposentar após a demissão. Ratificando dessa forma que o incentivo foi pago pelo desligamento da Empresa, e não pela condição de aposentado”.*

“O Sr. Antonio Carlos Rego Gil, portador do CPF 006.130.027-68, foi desligado em 04/06/85 e recebeu um incentivo a título de Indenização Complementar, no valor de CR\$ 1.483.040.238,00”.

A carta da empresa não deixa nenhuma dúvida de que a intitulada “Indenização Complementar” não estava contemplada no Programa de Desligamento, haja vista que os incentivos do Programa foram batizados, de acordo com o próprio documento da empresa dirigido à RFB, com as seguintes nomenclaturas: a) Indenização Espontânea Pessoal; b) Indenização Pessoal Espontânea; c) Indenização Espontânea Especial; d) Gratificação Incentivo Aposentadoria; e) Contribuição Extraordinária.

Noutros termos: se a empresa informa que está oferecendo um Programa de Desligamento que tem como objetivo um pagamento de incentivo por desligamento denominados “A”, “B”, “C”, “D” e “E” e, no mesmo documento, relata que pagou um incentivo intitulado de “F”, resta comprovado que o incentivo “F” não estava contemplado no PDV, por declaração da própria instituidora do Programa.

Anoto, para encerrar este tópico, que o *quantum* da “Indenização Complementar (Cr\$ 1.483.040.238) não encontra correspondência em nenhuma das duas indenizações prevista na “Carta de Oferecimento do PDV (“Indenização Integral prevista na CLT” e Indenização a Título de Liberalidade)” e na Pergunta 07 (Em que consiste a oferta?) constante do “Perguntas e Respostas” elaborado pela empresa (fls. 111/116 deste processo digital), o que reforça o entendimento de que a “Indenização Complementar” não foi paga por força do PDV.

NATUREZA DA VERBA DENOMINADA “INDENIZAÇÃO COMPLEMENTAR”

No REsp nº 1.112.745/SP, julgado sob o regime do art. 543-C do Código de

Documento assinado digitalmente em 30/01/2013 por MARCELO VASCONCELOS DE ALMEIDA, Assinado digitalmente em 30/01/2013 por MARCELO VASCONCELOS DE ALMEIDA, Assinado digitalmente em 02/02/2013 por TANIA MARA PA SCHOALIN

Impresso em 18/03/2013 por ANTONIA IRISMAR OLIVEIRA GUIMARAES - VERSO EM BRANCO

de trabalho é imprescindível verificar a exata natureza jurídica da verba paga para se saber se a mesma se sujeita ou não à tributação do imposto sobre a renda da pessoa física, haja vista a diversidade de denominações utilizadas para classificação de tais verbas. São deles as palavras abaixo:

“Sabe-se que nas rescisões de contratos de trabalho são dadas diversas denominações às mais variadas verbas, o que enseja, em alguns casos, confusão na aplicação da já consolidada jurisprudência do STJ. Nessas situações, é imperioso verificar qual a natureza jurídica de determinada verba a fim de classificá-la como sujeita ao imposto de renda ou não”.

Em seguida, o Relator estabeleceu um parâmetro para diferenciar as verbas pagas por liberalidade na rescisão do contrato de trabalho das verbas em relação às quais, para por fim à relação empregatícia, inexistente liberalidade por parte do empregador. Confira:

“Acertadamente, a verba paga por liberalidade na rescisão do contrato de trabalho é aquela que, nos casos em que ocorre a demissão com ou sem justa causa, é paga sem decorrer de imposição de nenhuma fonte normativa prévia ao ato de dispensa (incluindo-se aí Programas de Demissão Voluntária - PDV e Acordos Coletivos), dependendo apenas da vontade do empregador e excedendo as indenizações legalmente instituídas. Sobre tal verba a jurisprudência é pacífica no sentido da incidência do imposto de renda”.

Por outro lado, consta do acórdão que estão fora do campo de incidência do imposto de renda os valores recebidos em PDV decorrentes de uma oferta pública para a realização de um negócio jurídico, no qual existe um acordo de vontades para por fim à relação empregatícia, razão pela qual inexistente margem para o exercício de liberalidades por parte do empregador, hipótese em que se aplica a Súmula 215 do STJ. A tese repetitiva restou consubstanciada na seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. RESCISÃO DO CONTRATO DE TRABALHO. INDENIZAÇÃO PAGA POR LIBERALIDADE DO EMPREGADOR. NATUREZA REMUNERATÓRIA. INCIDÊNCIA. INDENIZAÇÃO PAGA NO CONTEXTO DE PROGRAMA DE DEMISSÃO VOLUNTÁRIA - PDV. NATUREZA INDENIZATÓRIA. NÃO INCIDÊNCIA. SÚMULA 215/STJ. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC.

1. Nas rescisões de contratos de trabalho são dadas diversas denominações às mais variadas verbas. Nessas situações, é imperioso verificar qual a natureza jurídica de determinada verba a fim de, aplicando a jurisprudência desta Corte, classificá-la como sujeita ao imposto de renda ou não.

2. As verbas pagas por liberalidade na rescisão do contrato de trabalho são aquelas que, nos casos em que ocorre a demissão com ou sem justa causa, são pagas sem decorrerem de imposição de nenhuma fonte normativa prévia ao ato de dispensa (incluindo-se aí Programas de Demissão Voluntária - PDV e Acordos Coletivos), dependendo apenas da vontade do

Processo nº 19679.005336/2003-75
Acórdão n.º 2801-002.847

S2-TE01
Fl. 253

empregador e excedendo as indenizações legalmente instituídas. Sobre tais verbas a jurisprudência é pacífica no sentido da incidência do imposto de renda já que não possuem natureza indenizatória. Precedentes: EAg - Embargos de Divergência em Agravo 586.583/RJ, Rel. Ministro José Delgado, DJ 12.06.2006; EREsp 769.118 / SP, Rel. Min. Herman Benjamin, Primeira Seção, DJ de 15.10.2007, p. 221; REsp n.º 706.817/RJ, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 28/11/2005; EAg 586.583/RJ, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Seção, v.u., julgado em 24.5.2006, DJ 12.6.2006 p. 421; EREsp 775.701/SP, Relator Ministro Castro Meira, Relator p/ Acórdão Ministro Luiz Fux, Data do Julgamento 26/4/2006, Data da Publicação/Fonte DJ 1.8.2006 p. 364; EREsp 515.148/RS, Relator Ministro Luiz Fux, Data do Julgamento 8/2/2006, Data da Publicação/Fonte DJ 20.2.2006 p. 190 RET vol. 48 p. 28; AgRg nos EREsp. N.º 860.888 - SP, Primeira Seção, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 26.11.2008, entre outros.

3. "Os Programas de Demissão Voluntária - PDV consubstanciam uma oferta pública para a realização de um negócio jurídico, qual seja a rescisão ou distrato do contrato de trabalho no caso das relações regidas pela CLT, ou a exoneração, no caso dos servidores estatutários. O núcleo das condutas jurídicas relevantes aponta para a existência de um acordo de vontades para por fim à relação empregatícia, razão pela qual inexiste margem para o exercício de liberalidades por parte do empregador. [...] Inexiste liberalidade em acordo de vontades no qual uma das partes renuncia ao cargo e a outra a indeniza [...]" (REsp N.º 940.759 - SP, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 25.3.2009). "A indenização recebida pela adesão a programa de incentivo à demissão voluntária não está sujeita à incidência do imposto de renda". Enunciado n. 215 da Súmula do STJ.

4. Situação em que a verba denominada "gratificação não eventual" foi paga por liberalidade do empregador e a chamada "compensação espontânea" foi paga em contexto de PDV.

5. Recurso especial parcialmente provido. Acórdão submetido ao regime do art.

543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

A diferenciação perpetrada pelo STJ pode ser assim sintetizada:

QUADRO RESUMO

VERBAS PAGAS NA RESCISÃO DO CONTRATO DE TRABALHO	
VERBAS SUJEITAS À INCIDÊNCIA	VERBAS NÃO SUJEITAS À INCIDÊNCIA
1) Pagas por liberalidade (depende unicamente da vontade do empregador)	5) Existência de uma oferta pública para realização de um negócio jurídico
2) Demissão com ou sem justa causa	6) Acordo de vontades para por fim à relação de trabalho

3) Verbas pagas que não decorram de imposição de nenhuma fonte normativa prévia ao ato de dispensa, inclusive PDV e Acordos Coletivos	7) Inexistência de liberalidade por parte do empregador
4) Verbas que excedem as indenizações legalmente previstas	

Na espécie, verificou-se que a "Indenização Complementar" foi paga pelo empregador ao empregado fora do contexto do PDV (tópico anterior). Acrescento que não consta dos autos menção a qualquer acordo coletivo que determine a obrigatoriedade do pagamento da referida verba por ocasião do desligamento do empregado da empresa. Tampouco há na legislação brasileira a determinação para o pagamento da verba intitulada "Indenização Complementar". Logo, a verba foi paga por liberalidade do empregador, o que a afasta, a meu ver, das "Verbas não Sujeitas à Incidência" do "Quadro Resumo".

Os requisitos fixados no REsp nº 1.112.745/SP, para caracterizar a verba como sujeita à incidência do imposto de renda, foram os seguintes:

a) Demissão com ou sem justa causa: na pergunta de nº 07 do "Perguntas e Respostas" formulado pela empresa para dirimir dúvidas do público alvo do programa por ela instituído (fl. 113) consta que "Será ainda autorizado o levantamento do saldo depositado no FGTS, acrescido dos 10% previstos em lei". Esta cláusula da resposta à Pergunta nº 07 revela que os contemplados no PDV foram demitidos sem justa causa (condição 2 do "Quadro Resumo"), haja vista que o levantamento do saldo depositado no FGTS (Lei nº 8.036/1990, art. 20, I), acrescido dos 10% previstos em lei, não é possível quando ocorre o pedido de demissão pelo empregado.

b) pagamento de verbas que não decorram da imposição de nenhuma fonte normativa prévia ao ato de dispensa, inclusive os PDV e os acordos coletivos: consoante visto acima, o *quantum* da "Indenização Complementar (Cr\$ 1.483.040.238) não encontra correspondência em nenhuma das duas indenizações prevista na "Carta de Oferecimento do PDV". Não consta dos autos menção a qualquer acordo coletivo que determine a obrigatoriedade do pagamento da referida verba por ocasião do desligamento do empregado da empresa. Tampouco há na legislação brasileira a determinação para o pagamento da verba intitulada "Indenização Complementar". Logo, o seu pagamento não decorreu de nenhuma fonte normativa prévia ao ato de dispensa (condição 3 do "Quadro Resumo").

c) liberalidade (dependência da vontade única empregador): se o pagamento da verba não decorreu de nenhuma fonte normativa prévia ao ato de dispensa, aí incluídos os PDV e os Acordos Coletivos, é porque decorreu de mera liberalidade do empregador (condição 1 do "Quadro Resumo").

d) exceder as indenizações legalmente instituídas: a "Rescisão de Contrato de Trabalho" (fl. 15) evidencia que foram pagas duas indenizações ao Recorrente: uma decorrente de fonte normativa (PDV), denominada "Indenização" (Cr\$ 2.321.760.000), não tributada, e outra não decorrente de fonte normativa, intitulada de "Indenização Complementar" (Cr\$ 1.483.040.238), tributada (condição 1 do "Quadro Resumo").

O valor pago ao Recorrente, intitulados "Indenização Complementar", se amolda, a meu ver, ao item 2 da ementa do Recurso Especial 1.112.745/SP, caracterizando-se como "Verba Sujeita à Incidência" do imposto de renda.

DF CARF MF

Fl. 255

Processo nº 19679.005336/2003-75
Acórdão n.º 2801-002.847

S2-TE01
Fl. 255

CONCLUSÃO

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

Assinado digitalmente

Marcelo Vasconcelos de Almeida

CÓPIA

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

Autenticado digitalmente em 30/01/2013 por MARCELO VASCONCELOS DE ALMEIDA, Assinado digitalmente em

30/01/2013 por MARCELO VASCONCELOS DE ALMEIDA, Assinado digitalmente em 02/02/2013 por TANIA MARA PA
SCHOALIN

Impresso em 18/03/2013 por ANTONIA IRISMAR OLIVEIRA GUIMARAES - VERSO EM BRANCO



Tema: DESPESAS MÉDICAS

Conselheiro (a): José Evande Carvalho Araujo



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

Processo n° 10980.005548/2008-79
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2101-001.843 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de agosto de 2012
Matéria IRPF
Recorrente MATHEOS CHOMATAS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2007

DESPESAS MÉDICAS. APRESENTAÇÃO DE RECIBOS. SOLICITAÇÃO DE OUTROS ELEMENTOS DE PROVA PELO FISCO. COMPROVAÇÃO COM DOCUMENTAÇÃO COMPLEMENTAR.

Podem ser deduzidos da base de cálculo do imposto de renda os pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias, pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes.

Todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação, podendo a autoridade lançadora solicitar motivadamente elementos de prova da efetividade dos serviços médicos prestados e dos correspondentes pagamentos. Nessa hipótese, em regra, a apresentação tão somente de recibos é insuficiente para comprovar o direito à dedução pleiteada.

Hipótese em que o recorrente teve sucesso em comprovar parte das deduções pleiteadas.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para restabelecer dedução de despesas médicas no valor de R\$1.800,00. Vencidos os Conselheiros Célia Maria de Souza Murphy e Luiz Eduardo de Oliveira Santos, que votaram por negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente

(assinado digitalmente)

José Evande Carvalho Araujo- Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente), José Evande Carvalho Araujo, Gilvanci Antônio de Oliveira Sousa, Célia Maria de Souza Murphy, Alexandre Naoki Nishioka.

Relatório

AUTUAÇÃO

Contra o contribuinte acima identificado, foi lavrada a Notificação de Lançamento de fls. 14 a 16, referente a Imposto de Renda Pessoa Física, exercício 2007, para glosar deduções indevidas de despesas médicas, formalizando a exigência de imposto suplementar no valor de R\$10.987,62, acrescido de multa de ofício de 75% e juros de mora.

IMPUGNAÇÃO

Cientificado do lançamento, o contribuinte apresentou impugnação (fls. 1 a 13), acatada como tempestiva. O relatório do acórdão de primeira instância descreve o recurso da seguinte maneira (fls. 65-v a 66):

Especifica as glosas que está impugnando, apresentando justificativa para cada uma das despesas e juntando documentos que não haviam sido apresentados anteriormente ou que estavam ilegíveis.

Afirma que o único fundamento existente para a glosa efetuada foi a “*não comprovação dos desembolsos pelas despesas médicas*”.

Cita os arts. 5º, II, e 21, VII, da Constituição Federal para alegar que “*o cidadão brasileiro tem direito de usar, em todas as suas transações, a moeda nacional, de maneira absoluta e irrestrita*” e, assim, não haveria óbice na legislação nacional em relação ao pagamento de suas despesas médicas em espécie.

Aduz que efetuou o pagamento em espécie porque “*nada o impedia*” e, também, “*para fins de adimplir, de maneira imediata e constante, com as despesas que assumira, sem deixar restos de valores a serem pagos a terceiros e que muito afetam àqueles que com cheque pagam suas contas*”.

Alega que as declarações feitas pelos prestadores do serviço, trazidas na impugnação, comprovariam a realização dos pagamentos em moeda corrente.

Suscita que a falta de endereço dos profissionais nos recibos poderia ser um possível motivo da glosa, mas considera essa exigência “*transcende qualquer limite lógico*” e seria um exagero, “*premiando a minúcia e esquecendo da essência*”, afirmando não ser comum a prestação dessa informação.

Ressalta que todos os recibos apresentados possuem o nome e o CPF do prestador do recibo e que, nas declarações por ele prestadas também constaria a especialidade, o cadastro junto aos órgãos de classe.

Deduz que não “*se procurou saber se o prestador do serviço declarou suas receitas provenientes do impugnante, mas, sim, desceu ao mais sutil detalhismo, unicamente para encontrar algo que fosse ensejador da glosa indevida*”.

Finaliza solicitando o cancelamento do lançamento.

ACÓRDÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento julgou procedente o lançamento, em julgamento consubstanciado na seguinte ementa (fls. 65 a 68):

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2007

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROVA. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO.

Cumpra ao contribuinte instruir a peça impugnatória com todos os documentos em que se fundamentar e que comprovem as alegações de defesa, precluindo o direito de fazê-lo em data posterior.

DEDUÇÕES. ÔNUS DA PROVA.

Havendo dúvidas quanto à regularidade das deduções, cabe ao contribuinte o ônus da prova.

DESPESAS MÉDICAS. DEDUÇÃO. COMPROVAÇÃO.

A dedução de despesas médicas na declaração de ajuste anual do contribuinte está condicionada ao preenchimento dos requisitos legais e à comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

RECURSO AO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF)

Identificado da decisão de primeira instância em 12/05/2011, o contribuinte apresentou, em 9/6/2011, recurso voluntário, onde afirma:

Processo nº 10980.005548/2008-79
Acórdão n.º 2101-001.843

S2-CITI
Fl. 4

- a) a ausência de impeditivo legal para pagamentos feitos em espécie;
- b) que os argumentos da decisão recorrida são descabidos, na medida em que supõem que a prova seria do contribuinte, o que não é previsto na legislação;
- c) que o pagamento da terapia de casal foi feito por ele, e que sua esposa não deduziu os 50% que seriam de sua competência.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Evande Carvalho Araujo, Relator

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto merece ser conhecido.

Não há arguição de qualquer preliminar.

O contribuinte informou, em sua declaração de ajuste do exercício de 2007 (fl. 60), ter auferido rendimentos tributáveis de R\$206.474,07, e deduziu despesas médicas no valor de R\$43.176,54.

Conforme informado na descrição dos fatos da notificação de lançamento (fl. 15), do total de deduções, a fiscalização considerou comprovadas R\$3.221,54, e glosou R\$39.955,00 referente às seguintes despesas médicas, por falta de comprovação do efetivo pagamento:

NOME DO BENEFICIÁRIO	VALOR
Luciana de Fátima Ramos	8.000,00
Vania Massuqueto	2.100,00
Andrea Magnini	10.000,00
Juliana Moreira Budal	10.000,00
Paula B. Carvalho	5.280,00
Regina Elizabeth Galvão Lopes	2.775,00
Rosicléa Maria do Amaral	1.800,00
TOTAL	39.955,00

Na impugnação o contribuinte informa que efetuou o pagamento das despesas em dinheiro, e defende seu direito às deduções.

O acórdão recorrido manteve as glosas e elencou diversas inconsistências na comprovação das despesas, tais como (fls. 67 e verso):

- a) além da irregularidade referente à ausência de endereço nos recibos, o contribuinte declarou ter despendido R\$ 43.176,54 com despesas médicas suas e de seus dois dependentes, que representam 27,08% do montante líquido recebido, pois a contribuição previdenciária oficial e o IRRF são descontados do salário antes de ser depositado, fls. 60 e 61;

Processo nº 10980.005548/2008-79
Acórdão n.º 2101-001.843

S2-C1T1
Fl. 5

b) o fiscalizado é médico e possui plano de saúde, fl. 62, que possibilitaria o atendimento sem ônus em clínicas especializadas, as quais, provavelmente, teriam mais recursos do que os onerosos tratamentos alegados como prestados em sua residência e/ou consultório: R\$ 22.100,00 de fisioterapia, R\$ 5.280,00 de fonoaudiologia e R\$ 4.575,00 de psicologia;

c) os recibos apresentados são genéricos e com indícios de emissão sequencial.;

d) o contribuinte deduziu valores elevados nos anos calendário de 2002 a 2006;

e) mesmo se fossem aceitas como comprobatórias as declarações e recibos apresentados, de pronto já seria recusada a dedução da psicóloga Rosicléia do Amaral, por se referir a “psicoterapia de casal” – fls. 54 a 56, que englobaria o cônjuge do contribuinte, Eliana Regina da Veiga Chomatas, que não foi declarada como sua dependente – fl. 62;

f) incomum a emissão de diversos recibos em domingos (30/04/2006 – fl. 42, 30/07/2006 – fl. 44, 20/08/2006 – fl. 49, 18/06/2006 – fl. 50, 26/03/2006 – fl. 51, 05/03/2006 – fl. 52);

g) apesar dos altos valores de tratamento envolvidos, não foi apresentada qualquer alegação, exame, receituário, laudo para justificar a necessidade de tratamentos tão vultosos e prolongados, muitas vezes realizados por dois profissionais simultaneamente;

h) nos cinco exercícios fiscalizados, foram deduzidos pagamentos a uma grande quantidade de prestadores de serviço de saúde declarados, inclusive com a utilização concomitante de diversos profissionais de mesma especialidade durante o mesmo ano-calendário.

Para fazer jus a deduções na Declaração de Ajuste Anual, torna-se indispensável que o contribuinte observe todos os requisitos legais, sob pena de ter os valores pleiteados glosados. Afinal, todas as deduções, inclusive as despesas médicas, por dizerem respeito à base de cálculo do imposto, estão sob reserva de lei em sentido formal, por força do disposto na Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN), art. 97, inciso IV.

Por oportuno, confira-se o estabelecido na Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, a propósito de dedução de despesas médicas:

Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

(...).

II - das deduções relativas:

a) aos pagamentos efetuados, no ano calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias;

Processo nº 10980.005548/2008-79
Acórdão nº 2101-001.843

S2-C1T1
Fl. 7

quem os recebeu. Admite-se que, na falta de documentação, a comprovação possa ser feita com a indicação do cheque nominativo com que foi efetuado o pagamento.

Assim, a própria Receita Federal orienta que a comprovação, se necessária, pode ser feita com a apresentação de recibo ou nota fiscal originais, podendo ser dar, caso o contribuinte não tenha esse documento, com a apresentação de cheque nominativo. Observe-se que a opção do cheque nominativo é dada a favor do contribuinte, nos casos em que o profissional se recusa a dar recibo.

Verifiquei que essa orientação foi repetida em todos os Perguntas em Respostas dos exercícios seguintes. Apenas no documento do exercício de 2011 foi acrescentada a seguinte informação:

Conforme previsto no art. 73 do RIR/1999, a juízo da autoridade fiscal, todas as deduções estarão sujeitas a comprovação ou justificação, e, portanto, poderão ser exigidos outros elementos necessários à comprovação da despesa médica.

Não se pode ignorar, no entanto, que é bastante comum o expediente de se declarar despesas médicas inexistentes, ou majorar o valor das ocorridas, com o objetivo de diminuir o imposto devido. Contando com a ineficiência da Administração Pública, e com a nefasta idéia, corrente em nosso país, de que a sonegação é um crime aceitável devido à alta carga tributária, alguns contribuintes declaram deduções expressivas, e buscam justificá-las com recibos que não refletem o realmente ocorrido. Situação inaceitável que precisa ser coibida pela Administração Pública.

Diante desse quadro, os julgamentos administrativos neste CARF são bastante diversos. Existem aqueles que julgam que, uma vez comprovada a despesa mediante recibos, é dever do Fisco provar que a informação é falsa. Por outro lado, é forte a corrente que pensa que, caso a autoridade fiscal exija comprovação adicional do contribuinte, inverte-se o ônus da prova, sendo função do sujeito passivo produzir a comprovação exigida.

Filio-me ao segundo grupo, tanto pelas determinações do art. 73 do RIR/99, acima transcrito, que exige que as deduções sejam justificadas a juízo da autoridade lançadora, quanto pelo disposto no art. 333, inciso I, do Código de Processo Civil, que atribui a quem declara o ônus de demonstrar fato constitutivo do seu direito.

Mas penso que a fiscalização deve demonstrar criteriosamente porque não aceitou a comprovação mediante recibo que atenda às características da legislação. Somente com a análise das exigências fiscais, bem como das respostas do contribuinte, será possível se concluir pela procedência, ou não, das glosas efetuadas.

No caso, apesar de não constar dos autos a intimação solicitando a comprovação dos pagamentos, a descrição dos fatos demonstra que ela existiu, pois foi justamente a falta dessa demonstração que ocasionou as glosas.

E, devido ao expressivo valor das deduções, entendo ter sido razoável a exigência de comprovação do pagamento.

É claro que o contribuinte tem todo o direito de pagar suas despesas em dinheiro, mas, em especial para as despesas de maior valor, deve ter o cuidado de demonstrar melhor o serviço e os desembolsos.

Já para as despesas de menor monta, é razoável se entender um menor cuidado na demonstração dos serviços médicos.

Ressalte-se que, mesmo para as despesas de maior valor, esta Turma de Julgamento tem frequentemente admitido a dedução de despesas médicas quando se comprova, mediante documentação complementar (laudos médicos, perícias, exames e fichas clínicas), a efetiva realização do tratamento, ainda que não acompanhada da prova do pagamento.

Entretanto, no caso em tela, diante das inúmeras inconsistências na comprovação das despesas levantadas pelo julgador de 1ª instância, exige-se um maior esforço na produção de provas complementares.

Por outro lado, penso não ser possível a rejeição de todas as despesas em conjunto, sem análise específica de cada situação, como fez o acórdão recorrido.

Assim, apesar da exigência de comprovação dos pagamentos não ter sido cumprida pelo recorrente, ainda se deve analisar cada despesa médica individualmente para verificar se as provas trazidas ao processo são suficientes para justificar as deduções, como passo agora a fazer.

a) Luciana de Fátima Ramos – R\$8.000,00:

Foram apresentados:

- Declaração de fl. 19 confirmando o pagamento de serviços odontológicos prestados nos anos de 2003 a 2006, com pagamento em espécie;
- Recibos de fls. 42 a 46.

No caso, despesa de valor tão elevado deveria ter sido comprovada com documentação complementar. Além disso, os recibos e a declaração descrevem o tratamento de forma muito genérica. Não seria difícil se ter trazido aos autos laudos médicos, perícias, exames ou fichas clínicas de serviço odontológico complexo, que reforçariam a convicção na efetividade do atendimento.

Além disso, as tabelas de fls. 67 e verso do acórdão recorrido demonstram que foram deduzidos valores expressivos relativos a tratamentos odontológicos nos 5 exercícios sob análise (R\$60.465,00), R\$39.220,00 somente com essa profissional, o que reforça a maior exigência na comprovação dessa rubrica.

Esclareça-se que a declaração da profissional complementa as informações do recibo, suprimindo a irregularidade formal da falta de endereço, mas, por apenas repetir o conteúdo do recibo, não é suficiente para a comprovação da despesa.

Dessa forma, entendo que se deve manter a glosa.

b) Vania Massuqueto – R\$2.100,00:

Foram apresentados:

- Declaração de fl. 20 confirmando o tratamento fisioterápico de Reeducação Postural Global - RPG no contribuinte no ano de 2006, discriminando os quatro pagamentos efetuados;
- Recibos de fls. 52 a 53, em nome do contribuinte, relativo à sessões de Reeducação Postural Global – RPG.

Caso essa despesa se desse de forma isolada, certamente o recibo e a declaração da profissional serviriam para comprová-la.

Entretanto, como demonstra a tabela de fl. 67 do acórdão recorrido, foram deduzidos valores expressivos relativos a tratamentos fisioterápicos nos 5 exercícios sob análise (R\$65.460,00).

Nesse contexto, exige-se a apresentação de provas complementares da efetividade do pagamento ou do serviço.

Assim, mantenho essa glosa.

c) Andrea Magnini – R\$10.000,00:

Foram apresentados:

- Declaração de fl. 25, onde a fisioterapeuta confirma ter recebido do contribuinte o valor, ao longo do ano de 2006, em espécie-papel moeda;
- 20 recibos de fls. 29 a 36, cada um de R\$500,00, referente a sessões de fisioterapia a Jacqueline e Guilherme Chomatas.

A despesa é de valor elevado e se inclui no rol das elevadas despesas com tratamentos fisioterápicos nos exercícios fiscalizados (R\$65.460,00), sendo que foram pagos R\$30.000,00 apenas a essa profissional.

Além disso, os recibos não atendem a todos os requisitos formais previstos na legislação, em especial a indicação do endereço do profissional, e a declaração da fisioterapeuta não supriu essa lacuna.

Observe-se que o contribuinte foi informado dessa deficiência pelo acórdão de 1ª instância, tendo a oportunidade de supri-la no voluntário.

Nessa situação, penso que seria necessário se trazer aos autos provas complementares de tratamento tão caro e complexo, bem como suprir as deficiências formais dos recibos, pelo que mantenho a glosa.

d) Juliana Moreira Budal – R\$10.000,00:

Foram apresentados:

- Declaração de fl. 23, onde a fisioterapeuta confirma ter recebido do contribuinte, ao longo do ano de 2006, o valor em espécie-papel moeda, referente à fisioterapia domiciliar;
- 10 recibos de R\$1.000,00 (fls. 37 a 41), em nome do contribuinte, referentes a sessões de fisioterapia domiciliar.

Essa dedução é de valor elevado, e se inclui no rol das elevadas despesas com tratamentos fisioterápicos nos exercícios fiscalizados, o que exige a apresentação de provas complementares da efetividade do pagamento ou do serviço.

Além disso, o recibo não atende a todos os requisitos formais previstos na legislação, em especial a indicação do endereço do profissional.

Assim, a glosa deve ser mantida.

e) Paula B. Carvalho – R\$5.280,00:

Foram apresentados:

- Declaração de fl. 24 confirmando o tratamento de fonoaudiologia domiciliar nos menores Guilherme Chomatas e Jacqueline Chomatas, ao longo do ano de 2006, pagos em espécie – papel moeda;
- Recibos de fls. 47 a 48.

O recibo não atende a todos os requisitos formais previstos na legislação, em especial a indicação do endereço do profissional, e a declaração da fonoaudióloga não supre essa falha.

Além disso, a despesa é de valor elevado e os pagamentos apenas a essa profissional, nos exercícios fiscalizados, totalizaram R\$21.310,00 (fl. 67-v), o que evidencia um longo e caro tratamento, indicando que não teria sido difícil trazer laudos, fichas clínicas, e outras provas complementares da efetividade do pagamento ou do serviço.

Assim, a glosa deve ser mantida.

f) Regina Elizabeth Galvão Lopes – R\$2.775,00:

Foram apresentados:

- Declaração de fl. 22 confirmando o atendimento psicológico (psicoterapia) no contribuinte, entre março e setembro de 2006, com pagamento em moeda corrente;
- Recibos de fls. 49 a 51, referentes a avaliação e acompanhamento psicológicos e sessões de psicoterapia.

A despesa é de valor elevado e os pagamentos apenas a essa profissional, nos 5 exercícios fiscalizados, totalizaram R\$19.265,00 (fl. 67-v), o que evidencia um longo e caro tratamento, indicando que não teria sido difícil trazer laudos, fichas clínicas, e outras provas complementares da efetividade do pagamento ou do serviço, pelo que mantenho a glosa.

g) Rosicléa Maria do Amaral – R\$1.800,00:

Foram apresentados:

- Declaração de fl. 21 confirmando o atendimento psicológico para o contribuinte no decorrer do ano de 2006, com a pagamentos mensais;
- Recibos de fls. 54 a 56, em nome do contribuinte, relativo à psicoterapia de casal.

Nesse caso, a declaração da profissional supre as deficiências do recibo, pois indica seu endereço, as despesas mensais são de valores pequenos, os recibos são coerentes como os valores individuais das consultas (R\$100,00), e o total de gastos com psicologia não são tão elevados nos exercícios fiscalizados.

Discordo do julgador de 1ª instância que rejeita a despesa porque ela englobaria o cônjuge não dependente. Não localizei na legislação a determinação para que as despesas de tratamento psicológico conjunto do casal sejam divididas entre os cônjuges tratados.

Assim, julgo que os óbices levantados pelo julgador *a quo* não são suficientes para questionar a dedução, pelo que a restabeleço.

Conclusão:

Desta forma, pelas provas analisadas, julgo ser necessário restabelecer a dedução do pagamento de R\$1.800,00 à Dra. Rosicléa Maria do Amaral.

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, para restabelecer dedução de despesas médicas no valor de R\$1.800,00.

(assinado digitalmente)
José Evande Carvalho Araujo



Tema: CONCEITO DE CARDIOPATIA GRAVE PARA FINS DE ISENÇÃO DO IRPF
Conselheiro (a): Jorge Claudio Duarte Cardoso



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA TURMA

Processo nº. : 10166.011966/98-11
Recurso nº. : 102-132168
Matéria : IRPF
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : SEGUNDA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO CONTRIBUINTES
Interessada : JANE HUDSON DE ABRANCHES
Sessão de : 15 de março de 2005
Acórdão nº. : CSRF/04-00.005

IRPF – PNUD – ISENÇÃO - A isenção de imposto sobre rendimentos pagos pelo PNUD da ONU é restrita aos salários e emolumentos recebidos pelos funcionários internacionais, assim considerados aqueles que possuem vínculo estatutário com a Organização e foram incluídos nas categorias determinadas pelo seu Secretário-Geral, aprovadas pela Assembléia Geral. Não estão albergados pela isenção os rendimentos recebidos pelos técnicos a serviço da Organização, residentes no Brasil, sejam eles contratados por hora, por tarefa ou mesmo com vínculo contratual permanente.

Recurso especial provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso especial interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, pelo voto de qualidade, DAR provimento ao recurso especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente processo. Vencidos os Conselheiros Remis Almeida Estol (Relator), Leila Maria Scherrer Leitão, Maria Goretti de Bulhões Carvalho e Wilfrido Augusto Marques que negaram provimento ao recurso. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo.

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

MARIA HELENA COTTA CARDOZO
REDATORA - DESIGNADA

Vvs

Processo nº. : 10166.011966/98-11
Acórdão nº. : CSRF/01-04.005

FORMALIZADO EM: 16 MAI 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros: MÁRIO JUNQUEIRA
FRANCO JÚNIOR e JOSÉ RIBAMAR ALVES PENHA.



Processo nº. : 10166.011966/98-11
Acórdão nº. : CSRF/01-04.005

Recurso nº. : 102-132168
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : JANE HUDSON DE ABRANCHES

RELATÓRIO

Inconformada com a decisão do Acórdão n.º 102-45.945, a Douta Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, requerendo que a Câmara Superior de Recursos Fiscais lhe dê provimento, sob os seguintes argumentos, em resumo:

"A divergência que ora se apresenta e pelo que se tem o respeitável acórdão como merecedor de modificação é centrada na interpretação dada ao elemento normativo funcionário, situação jurídica do indivíduo pertencente ao efetivo da ONU, a quem a Convenção sobre Privilégios e Imunidades da Nações Unidas, aprovada pela Assembléia da Nações Unidas a 13 de fevereiro de 1946 concedia a isenção de qualquer imposto sobre os salários e emolumentos pagos pela Organização das Nações Unidas".

A verdadeira questão é que o desempenho de funções específicas junto ao Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD), por mais respeitáveis que sejam, não torna o contratado um funcionário internacional e o entendimento em contrário, dando extensiva e incorreta interpretação à Convenção desprezita a lei interna que diz que se interpreta literalmente (nem restritiva nem extensivamente) a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção (CTN, art. 111, II)."

O Acórdão recorrido, por sua vez, possui a seguinte ementa:

"IRPF – REMUNERAÇÃO PAGA PELO PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO NO BRASIL – ISENÇÃO – Por força das disposições contidas na Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, cujos termos foram recepcionados pelo direito pátrio através do Decreto nº 27.784, de 16.02.50, os valores auferidos a título de rendimentos do trabalho pelo desempenho de funções técnicas e continuadas junto ao Programa das Nações

Processo nº : 10166.011966/98-11
Acórdão nº : CSRF/01-04.005

Unidas para o Desenvolvimento, não são alcançados pela incidência do imposto de renda brasileiro”.

Recurso provido.”

Dentro do prazo previsto, o contribuinte apresentou suas contra-razões ratificando os argumentos do recurso voluntário e requerendo a manutenção da decisão recorrida.

É o Relatório.



Processo nº. : 10166.011966/98-11
Acórdão nº. : CSRF/01-04.005

VOTO VENCIDO

Conselheiro REMIS ALMEIDA ESTOL, Relator.

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade, devendo, portanto, ser conhecido.

Discute-se nestes autos, o tratamento tributário sobre rendimentos oriundos do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento - PNUD, auferidos pelo contribuinte.

O artigo 23 do RIR/94, com base no art. 5º da Lei nº 4.506/64, dispõe, *in verbis*:

“Art. 5º - Estão isentos do imposto os rendimentos do trabalho auferidos por:

I - Servidores diplomáticos estrangeiros a serviços de seus governos;

II - Servidores de organismos internacionais de que o Brasil faça parte e aos quais se tenha obrigado, por tratado ou convênio, a conceder isenção;

III - Servidor não brasileiro de embaixada, consulado e repartições oficiais de outros países no Brasil, desde que no país de sua nacionalidade seja assegurado igual tratamento a brasileiros que ali exerçam idênticas funções.

Parágrafo único. As pessoas referidas nos itens II e III deste artigo serão contribuintes como residentes no estrangeiro em relação a outros rendimentos produzidos no país. ”



Processo nº. : 10166.011966/98-11
Acórdão nº. : CSRF/01-04.005

Como se vê, a fonte da obrigação de conceder a isenção a servidor de organismo internacional é o tratado ou convênio de que o Brasil seja signatário.

No caso do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento - PNUD, o Acordo Básico de Assistência e Cooperação Técnica com a Organização das Nações Unidas (Decreto nº 59.308/66) traz em seu artigo V, privilégios e imunidades, como revela a transcrição que se faz a seguir:

"1 - O Governo, caso ainda não esteja obrigado a fazê-lo, aplicará aos Organismos, a seus bens, fundos e haveres, bem como a seus funcionários, inclusive peritos de assistências técnicas:

a) com respeito à Organização da Nações Unidas, a "Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas";

b) com respeito às Agências Especializadas, a "Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas";"

Como visto, o Acordo de Cooperação técnica segue a mesma orientação da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, aprovada em 13/02/46, cujos termos foram recepcionados pelo direito pátrio através do Decreto nº 27.784, de 16.02.50. Os artigos V e VI da citada Convenção, assim dispõem:

"Artigo V (...)

Funcionários

Seção 18 - Os funcionários da Organização das Nações Unidas:

b) serão isentos de qualquer imposto sobre os salários e emolumentos recebidos das Nações Unidas;

Seção 19 - Gozarão de isenções de impostos, quanto aos salários e vencimentos a eles pagos pelas agências especializadas e em condições idênticas as de que gozam os funcionários das Nações Unidas.

Artigo VI



Processo nº. : 10166.011966/98-11
Acórdão nº. : CSRF/01-04.005

Técnicos a serviços das Nações Unidas

Seção 22 - Os técnicos (independentes dos funcionários no artigo V), quando a serviço das Nações Unidas, gozam [...] dos privilégios ou imunidades necessárias para o desempenho independente de suas missões. Gozam, em particular dos privilégios e imunidades seguintes: (...)"

Da simples leitura dos dispositivos supracitados, conclui-se que não incidirá imposto de renda sobre rendimentos percebidos por funcionário pertencente ao quadro do PNUD das Nações Unidas, se oriundos do exercício das funções específicas naquele organismo. Porém, neste caso, não há distinção entre brasileiros e estrangeiros, pois, em conformidade com a Convenção Internacional de que o Brasil é signatário, os servidores brasileiros, mesmo atuando no Brasil, são beneficiados com essa isenção.

Neste sentido, a questão da isenção dos rendimentos auferidos por funcionários de organismos internacionais, inclusive do PNUD, vem ao longo dos anos sendo exaustivamente analisada, delimitada e definida pelo fisco, através do seu órgão encarregado pela interpretação de normas legais e solução de dúvidas sobre a aplicação da lei, o qual manifestando-se sobre o alcance dos benefícios previstos na Convenção sobre Privilégios e Imunidades da ONU, mantém o entendimento de que sobre os rendimentos do trabalho oriundos de suas funções específicas nesses organismos não incidirá o imposto de renda brasileiro, excetuando apenas os valores recebidos a título de prestação de serviços sem vínculo empregatício, que ressalva serem tributados nos termos da legislação brasileira.

Esse entendimento encontra-se consubstanciado no manual de orientação, denominado "Perguntas e Respostas", editado pela Secretaria da Receita Federal e aplicável ao IRPF/98, cujos termos reproduz a orientação repetida de anos anteriores, onde o fisco em resposta à pergunta sobre "qual o tratamento tributário dos rendimentos auferidos por funcionários do Programa da Nações Unidas para o Desenvolvimento no Brasil", assim se manifesta:



Processo nº. : 10166.011966/98-11
Acórdão nº. : CSRF/01-04.005

“Os rendimentos dos funcionários do PNUD, da ONU, receberão o seguinte tratamento:

1. funcionário estrangeiro

Sobre os rendimentos do trabalho oriundos de suas funções específicas nesse organismo, bem como os produzidos no exterior (exceto se a fonte pagadora estiver situada no Brasil), não incidirá o imposto de renda brasileiro.

Será contribuinte do imposto de renda brasileiro, na condição de residente ou domiciliado no exterior, quanto aos rendimentos que tenham sido produzidos no Brasil, tais como remuneração por serviços aqui prestados e por aplicação de capital em imóveis no País, pagos ou creditados por quaisquer pessoas físicas e/ou jurídicas, quer sejam estas residentes no Brasil ou no exterior.

2. Funcionário brasileiro pertencente ao quadro do PNUD

Sobre os rendimentos do trabalho oriundos de suas funções específicas nesse organismo, não incidirá o imposto de renda brasileiro.

Será contribuinte do imposto de renda brasileiro, se residente ou domiciliado no Brasil, sobre quaisquer outros rendimentos percebidos, quer sejam pagos ou creditados por fontes nacionais ou estrangeiras, no Brasil ou no exterior.

3. Pessoa física não pertencente ao quadro efetivo

Os rendimentos dos técnicos que prestam serviço a esses organismos, sem vínculo empregatício, são tributados consoante disponha a legislação brasileira, quer sejam residentes no País ou não.”

Grande discussão versa no sentido de saber quem está incluído na isenção concedida pela Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, ou seja, quem são os funcionários mencionados no artigo V da citada Convenção.

Se atentarmos para o texto convencional, veremos que o objetivo da norma é estabelecer a isenção tributária sobre as remunerações pagas a todos aqueles que exerçam funções junto a organismos internacionais. Não me parece estar nele

Processo nº. : 10166.011966/98-11
Acórdão nº. : CSRF/01-04.005

subjacente o objetivo de estabelecer distinção entre as categorias de funcionários, como condição para o gozo do direito de isenção, que, no meu entender, traduz claramente que a abrangência da isenção é inerente a todos aqueles que desempenham funções em organismo internacional, que, por força de lei, possuem tratamento privilegiado face à Convenção Internacional ratificada pelo Brasil.

Entende-se, por via de consequência, ser inegável a isenção sobre remunerações auferidas em razão de trabalhos executados para organismos internacionais, quando comprovado o exercício de função técnica na organização com jornada de trabalho regular e mediante uma remuneração mensal, o que, inegavelmente, revela a condição de funcionário do organismo. Neste caso, é irrelevante o fato de tratar-se de membro efetivo do quadro das Nações Unidas ou técnico contratado por tempo determinado para exercer funções junto a uma dessas entidades internacionais. Excetuam-se da isenção, apenas, as remunerações pagas por taxa horária, o que pressupõe inexistência de qualquer vínculo com o corpo funcional do organismo.

No caso em litígio, consoante documentação comprobatória anexada aos autos, está claro que os rendimentos objeto do lançamento foram auferidos em razão de trabalhos executados à representação do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento no Brasil - PNUD. O exercício de função junto aquele organismo se evidencia através dos documentos constantes do processo, revelando um vínculo contratual com aquele órgão, mediante remuneração mensal.

Esse conjunto probatório dá a convicção de que a contribuinte presta serviços ao PNUD em função técnica, de forma continuada, não eventual e com vínculo com o Programa, o que invalida a informação prestada pelo representante residente, Sr. Walter Franco (fls. 48), mesmo porque carece o referido representante de competência para tal e, muito menos, lhe pode ser reconhecida autoridade suficiente para determinar incidência ou não de tributos sobre rendimentos.



Processo nº. : 10166.011966/98-11
Acórdão nº. : CSRF/01-04.005

Assim, com as presentes considerações, encaminho meu voto no sentido de NEGAR provimento ao Recurso Especial impetrado pela Fazenda Nacional.

Sala das Sessões - DF, em 15 de março de 2005.


REMIS ALMEIDA ESTOL



Processo nº : 10166.011966/98-11
Acórdão nº : CSRF/01-04.005

VOTO VENCEDOR

Conselheira MARIA HELENA COTTA CARDOZO, Redatora designada.

Trata o presente processo, de lançamento decorrente da tributação de rendimentos recebidos pela interessada, nos anos-calendário de 1993 e 1994, do PNUD – Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento, implementado no Brasil pela ONU - Organização das Nações Unidas. No entender da recorrente, tais rendimentos gozariam de isenção.

A solução da lide requer a análise sistemática de toda a legislação que rege a matéria, e não apenas a seleção de alguns dispositivos legais que, citados de forma isolada, podem induzir o Julgador a uma conclusão precipitada, divorciada da *ultima ratio* que norteia a concessão da isenção em tela.

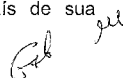
O artigo 5º da Lei nº 4.506/64, reproduzido no artigo 23 do RIR/94 e no artigo 22 do RIR/99, assim determina:

“Art. 5º Estão isentos do imposto os rendimentos do trabalho auferidos por:

I - Servidores diplomáticos de governos estrangeiros;

II - Servidores de organismos internacionais de que o Brasil faça parte e aos quais se tenha obrigado, por tratado ou convênio, a conceder isenção;

III - Servidor não brasileiro de embaixada, consulado e repartições oficiais de outros países no Brasil, desde que no país de sua



Processo nº. : 10166.011966/98-11
Acórdão nº. : CSRF/01-04.005

nacionalidade seja assegurado igual tratamento a brasileiros que ali exerçam idênticas funções.

Parágrafo único. As pessoas referidas nos itens II e III deste artigo serão contribuintes como residentes no estrangeiro em relação a outros rendimentos produzidos no país.” (grifei)

Quanto aos incisos I e III, não há dúvida de que são dirigidos a estrangeiros, sejam eles servidores diplomáticos, de embaixadas, de consulados ou de repartições de outros países.

No que tange ao inciso II, este menciona genericamente os “servidores de organismos internacionais”, nada esclarecendo sobre o seu domicílio, o que conduz a uma conclusão precipitada de que dito dispositivo incluiria os domiciliados no Brasil. Entretanto, o parágrafo único do artigo em tela faz cair por terra tal interpretação, quando determina que, relativamente aos demais rendimentos produzidos no Brasil, os servidores citados no inciso II são contribuintes como residentes no estrangeiro. Ora, não haveria qualquer sentido em determinar-se que um cidadão brasileiro, domiciliado no País, tributasse rendimentos como sendo residente no exterior, donde se conclui que o inciso II, ao contrário do que à primeira vista pareceria, também não abrange os domiciliados no Brasil.

Fica assim demonstrado que o art. 5º da Lei nº 4.506/64, acima transcrito, não contempla a situação da Recorrente – brasileira residente no Brasil, conforme endereço constante do extrato de sua ficha cadastral às fls. 11.

Ainda que o dispositivo legal em foco pudesse ser aplicado a um nacional residente no País – o que se admite apenas para argumentar – ele é claro ao determinar que a isenção concedida aos servidores de organismos internacionais de que o Brasil faça parte tem de estar prevista em tratado ou convênio.



Processo nº. : 10166.011966/98-11
Acórdão nº. : CSRF/01-04.005

Destarte, tratando-se de rendimentos pagos pelo PNUD – Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento, verifica-se a existência do “Acordo Básico de Assistência Técnica com a Organização das Nações Unidas, suas Agências Especializadas e a Agência Internacional de Energia Atômica”, promulgado pelo Decreto nº 59.308, de 23/09/1966, que assim prevê:

“ARTIGO V

Facilidades, Privilégios e Imunidades

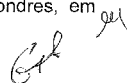
1. O Governo, caso ainda não esteja obrigado a fazê-lo, aplicará aos Organismos, a seus bens, fundo e haveres, bem como a seus funcionários, inclusive peritos de assistência técnica:

a) com respeito à Organização das Nações Unidas, a ‘Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas’;

b) com respeito às Agências Especializadas, a ‘Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas’;

c) com respeito à Agência Internacional de Energia Atômica o ‘Acordo sobre Privilégios e Imunidades da Agência Internacional de Energia Atômica’ ou, enquanto tal Acordo não for aprovado pelo Brasil, a ‘Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas’.”
(grifei)

Sendo o PNUD um programa específico da Organização das Nações Unidas, as respectivas facilidades, privilégios e imunidades devem seguir os ditames, conforme comando do artigo V.I.a, acima, da “Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas”. Esta, por sua vez, foi firmada em Londres, em



Processo nº. : 10166.011966/98-11
Acórdão nº. : CSRF/01-04.005

13/02/1946, e promulgada pelo Decreto nº 27.784, de 16/02/1950. Dita Convenção assim prevê:

“ARTIGO V
Funcionários

Seção 17. O Secretário Geral determinará as categorias dos funcionários aos quais se aplicam as disposições do presente artigo assim como as do artigo VII. Submeterá a lista dessas categorias à Assembléia Geral e, em seguida, dará conhecimento aos Governos de todos os Membros. O nome dos funcionários compreendidos nas referidas categorias serão comunicados periodicamente aos Governos dos Membros.

Seção 18. Os funcionários da Organização das Nações Unidas:

a) gozarão de imunidades de jurisdição para os atos praticados no exercício de suas funções oficiais (inclusive seus pronunciamentos verbais e escritos);

b) serão isentos de qualquer imposto sobre os salários e emolumentos recebidos das Nações Unidas;

c) serão isentos de todas as obrigações referentes ao serviço nacional;

d) não serão submetidos, assim como suas esposas e demais pessoas da família que deles dependam, às restrições imigratórias e às formalidades de registro de estrangeiros;

me

CSRF

Processo nº. : 10166.011966/98-11
Acórdão nº. : CSRF/01-04.005

e) usufruirão, no que diz respeito à facilidades cambiais, dos mesmos privilégios que os funcionários, de equivalente categoria, pertencentes às Missões Diplomáticas acreditadas junto ao Governo interessado;

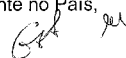
f) gozarão, assim como suas esposas e demais pessoas da família que deles dependam, das mesmas facilidades de repatriamento que os funcionários diplomáticos em tempo de crise internacional;

g) gozarão do direito de importar, livre de direitos, o mobiliário e seus bens de uso pessoal quando da primeira instalação no país interessado.

Seção 19. Além dos privilégios e imunidades previstos na Seção 13, o Secretário Geral e todos os sub-secretários gerais, tanto no que lhes diz respeito pessoalmente, como no que se refere a seus cônjuges e filhos menores gozarão dos privilégios, imunidades, isenções e facilidades concedidas, de acordo com o direito internacional, aos agentes diplomáticos." (grifei)

De plano, verifica-se que a isenção de impostos sobre salários e emolumentos é dirigida a **funcionários da ONU** e encontra-se no bojo de **diversas outras vantagens**, a saber: imunidade de jurisdição; isenção de serviço militar; facilidades imigratórias e de registro de estrangeiros, inclusive para sua família; privilégios cambiais equivalentes aos funcionários de missões diplomáticas; facilidades de repatriamento idênticas às dos funcionários diplomáticos, em tempo de crise internacional; liberdade de importação de mobiliário e bens de uso pessoal, quando da primeira instalação no país interessado.

Embora a Convenção em tela utilize a expressão genérica *funcionários*, a simples leitura do conjunto de privilégios nela elencados permite concluir que o termo **não abrange o funcionário brasileiro, residente no Brasil e aqui recrutado**. Isso porque não haveria qualquer sentido em conceder-se a um brasileiro residente no País,



Processo nº. : 10166.011966/98-11
Acórdão nº. : CSRF/01-04.005

benefícios tais como facilidades **imigratórias** e de registro de **estrangeiros**, privilégios **cambiais**, facilidades de **repatriamento** e liberdade de importação de mobiliário e bens de uso pessoal quando da **primeira instalação no País**.

Assim, fica claro que as vantagens e isenções – inclusive do imposto sobre salários e emolumentos – relacionadas no artigo V da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas não são dirigidas aos brasileiros residentes no Brasil, restando perquirir-se sobre que categorias de funcionários seriam beneficiárias de tais facilidades. A resposta se encontra no próprio artigo V da Convenção da ONU, na Seção 17, que a seguir se recorda:

“ARTIGO V

Funcionários

Seção 17. O Secretário Geral determinará as categorias dos funcionários aos quais se aplicam as disposições do presente artigo assim como as do artigo VII. Submeterá a lista dessas categorias à Assembléia Geral e, em seguida, dará conhecimento aos Governos de todos os Membros. O nome dos funcionários compreendidos nas referidas categorias serão comunicados periodicamente aos Governos dos Membros.”

A exigência de tal formalidade, aliada ao conjunto de benefícios de que se cuida, não deixa dúvidas de que o *funcionário* a que se refere o artigo V da Convenção da ONU – e que no inciso II do art. 5º da Lei nº 4.506/64 é chamado de *servidor* – é o *funcionário internacional*, integrante dos quadros da ONU com *vínculo estatutário*, e não apenas contratual. **Portanto, não fazem jus às facilidades, privilégios e imunidades relacionados no artigo V da Convenção da ONU os técnicos contratados, seja por hora, por tarefa ou mesmo com vínculo contratual permanente.**

Processo nº. : 10166.011966/98-11
Acórdão nº. : CSRF/01-04.005



Nesse passo, verifica-se que o artigo V da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas harmoniza-se perfeitamente com o Inciso II, do art. 5º, da Lei nº 4.506/64 (transcrito no início deste voto), já que ambos prevêem isenção do imposto de renda apenas para os rendimentos percebidos por não residentes no Brasil. Com efeito, conjugando-se esses dois comandos legais, conclui-se que os servidores/funcionários neles mencionados são aqueles funcionários internacionais, em relação aos quais é perfeitamente cabível a tributação de outros rendimentos produzidos no País como de residentes no estrangeiro, bem como a concessão de facilidades imigratórias, de registro de estrangeiros, cambiais, de repatriamento e de importação de mobiliário/bens de uso pessoal quando da primeira instalação no Brasil. Afinal, esses funcionários não são residentes no País, daí a justificativa para esse tratamento diferenciado.

Quanto aos técnicos brasileiros, residentes no Brasil e aqui recrutados, não há qualquer fundamento legal, filosófico ou mesmo lógico para que usufruam das mesmas vantagens relacionadas no artigo V da Convenção da ONU, muito menos para que seja pinçado, dentre os diversos benefícios, o da isenção de imposto sobre salários e emolumentos, com o escopo de aplicar-se este – e somente este – a ditos técnicos. Tal procedimento estaria referendando a criação – à margem da legislação – de uma categoria de funcionários da ONU não enquadrável em nenhuma das existentes, a saber, os “técnicos residentes no Brasil isentos de imposto de renda”, o que de forma alguma pode ser admitido.

Corroborando esse entendimento, o artigo VI da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas assim dispõe:

“ARTIGO VI

Técnicos a serviço das Nações Unidas



Processo nº. : 10166.011966/98-11
Acórdão nº. : CSRF/01-04.005

Seção 22. Os técnicos (independentes dos funcionários compreendidos no artigo V), quando a serviço das Nações Unidas, gozam enquanto em exercício de suas funções, incluindo-se o tempo de viagem, dos privilégios ou imunidades necessárias para o desempenho de suas missões. Gozam, em particular, dos privilégios e imunidades seguintes:

- a) imunidade de prisão pessoal ou de detenção e apreensão de suas bagagens pessoais;
- b) imunidade de toda ação legal no que concerne aos atos por eles praticados no desempenho de suas missões (compreendendo-se os pronunciamentos verbais e escritos). Esta imunidade continuará a lhes ser concedida mesmo depois que os indivíduos em questão tenham terminado suas funções junto à Organização das Nações Unidas.
- c) inviolabilidade de todos os papéis e documentos;
- d) direito de usar códigos e de receber documentos e correspondências em malas invioláveis para suas comunicações com a Organização das Nações Unidas;
- e) as mesmas facilidades, no que toca a regulamentação monetária ou cambial, concedidas aos representantes dos governos estrangeiros em missão oficial temporária.
- f) no que diz respeito a suas bagagens pessoais as mesmas imunidades e facilidades concedidas aos agentes diplomáticos.

Seção 23. Os privilégios e imunidades são concedidos aos técnicos no interesse da Organização das Nações Unidas e não para que auferam vantagens pessoais. O Secretário Geral poderá e deverá suspender a



Processo nº. : 10166.011966/98-11
Acórdão nº. : CSRF/01-04.005

imunidade concedida a um técnico sempre que, a seu juízo impeçam a justiça de seguir seus trâmites e quando possa ser suspensa sem trazer prejuízo aos interesses da Organização."

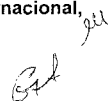
Como se vê, a isenção de impostos sobre salários e emolumentos não consta – e nem poderia constar – da relação de benefícios concedidos aos técnicos a serviço das Nações Unidas.

Constata-se, assim, a existência de um quadro de funcionários internacionais estatutários da ONU, que goza de um conjunto de benefícios, dentre os quais o de isenção de imposto sobre salários e emolumentos, em contraposição a uma categoria de técnicos que, ainda que possuindo vínculo contratual permanente, não é albergada por esses benefícios. Tal constatação é corroborada pela melhor doutrina, aqui representada por Celso D. de Albuquerque Mello, no seu "Curso de Direito Internacional Público" (11ª edição, Rio de Janeiro: Renovar, 1997, pp. 723 a 729):

"Os funcionários internacionais são um produto da administração internacional, que só se desenvolveu com as organizações internacionais. Estas, como já vimos, possuem um estatuto interno que rege os seus órgãos e as relações entre elas e os seus funcionários. **Tal fenômeno fez com que os seus funcionários aparecessem como uma categoria especial, porque eles dependiam da organização internacional, bem como o seu estatuto jurídico era próprio. Surgia assim uma categoria de funcionários que não dependia de qualquer Estado individualmente.**

(...)

Os funcionários internacionais constituem uma categoria dos agentes e são aqueles que se dedicam exclusivamente a uma organização internacional de modo permanente. **Podemos defini-los como sendo os indivíduos que exercem funções de interesse internacional,**



Processo n.º : 10166.011966/98-11
Acórdão n.º : CSRF/01-04.005

subordinados a um organismo internacional e dotados de um estatuto próprio.

O verdadeiro elemento que caracteriza o funcionário internacional é o aspecto internacional da função que ele desempenha, isto é, ela visa a atender às necessidades internacionais e foi estabelecida internacionalmente.

(...)

A admissão dos funcionários internacionais é feita pela própria organização internacional sem interferência dos Estados Membros.

(...)

O funcionário é admitido na ONU para um estágio probatório de dois anos, prorrogável por mais um ano. Depois disso, há a nomeação a título permanente, que é revista após 5 anos.

(...)

A situação jurídica dos funcionários internacionais é estatutária e não contratual (...) Já na ONU o estatuto do pessoal (entrou em vigor em 1952) fala em nomeação, reconhecendo, portanto, a situação estatutária dos seus funcionários. Este regime estatutário foi reconhecido pelo Tribunal Administrativo das Nações Unidas, mas que o amenizou, considerando que os funcionários tinham certos direitos adquiridos (ex.: a vencimentos).

(...)

Os funcionários internacionais, como todo e qualquer funcionário público, possuem direitos e deveres.

(...)

Os funcionários internacionais, para bem desempenharem as suas funções, com independência, gozam de privilégios e imunidades semelhantes às dos agentes diplomáticos. Todavia, tais imunidades diplomáticas só são concedidas para os mais altos funcionários internacionais (secretário-geral, secretários-adjuntos,

Processo nº. : 10166.011966/98-11
Acórdão nº. : CSRF/01-04.005

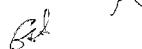
diretores-gerais etc.). É o Secretário-Geral da ONU quem declara quais são os funcionários que gozam destes privilégios e imunidades.

Cabe ao Secretário-Geral determinar quais as categorias de funcionários da ONU que gozarão de privilégios e imunidades. A lista destas categorias será submetida à Assembleia Geral e 'os nomes dos funcionários compreendidos nas referidas categorias serão comunicados periodicamente aos governos membros'. Os privilégios e imunidades são os seguintes: a) 'imunidade de jurisdição para os atos praticados no exercício de suas funções oficiais'; b) **isenção de impostos sobre salários**; c) a esposa e dependentes não estão sujeitos a restrições imigratórias e registro de estrangeiros; d) isenção de prestação de serviços; e) facilidades de câmbio como as das missões diplomáticas; f) facilidades de repatriamento, como as missões diplomáticas, em caso de crise internacional, estendidas à esposa e dependentes; g) direito de importar, livre de direitos, 'o mobiliário e seus bens de uso pessoal quando da primeira instalação no país interessado'.

Além dos privilégios e imunidades acima, o Secretário-geral e os sub-secretários-gerais, bem como suas esposas e filhos menores, 'gozarão dos privilégios, imunidades, isenções e facilidades concedidas, de acordo com o direito internacional, aos agentes diplomáticos'."

Nesse mesmo sentido registraram G. E. do Nascimento e Silva e Hildebrando Accioly, no seu Manual de Direito Internacional Público (15ª Edição, São Paulo: Saraiva, 2002, pp.216/217):

O Secretariado é...o órgão administrativo, por excelência, da Organização das Nações Unidas. Tem uma sede permanente, que se



Processo nº. : 10166.011966/98-11
Acórdão nº. : CSRF/01-04.005

acha estabelecida em Nova Iorque. Compreende um Secretário-Geral, que o dirige e é auxiliado por pessoal numeroso, o qual deve ser escolhido dentro do mais amplo critério geográfico possível.

O Secretário-Geral é eleito pela Assembléa Geral, mediante recomendação do Conselho de Segurança. O pessoal do Secretariado é nomeado pelo Secretário-Geral, de acordo com regras estabelecidas pela Assembléa.

Como funcionários internacionais, o Secretário-Geral e os demais componentes do Secretariado são responsáveis somente perante a Organização e gozam de certas imunidades."

Voltando a Celso D. de Albuquerque Mello, verifica-se a perfeita distinção entre os funcionários internacionais e os técnicos a serviço da ONU, em termos de privilégios e imunidades:

"Os técnicos a serviço da ONU, mas que não sejam funcionários internacionais, gozam dos seguintes privilégios e imunidades: a) 'imunidade de prisão pessoal ou de detenção e apreensão de suas bagagens pessoais'; b) 'imunidade de toda ação legal no que concerne aos atos por eles praticados no desempenho de suas funções'; c) 'inviolabilidade de todos os papéis e documentos; d) 'direito de usar códigos e de receber documentos e correspondência em malas invioláveis' para se comunicar com a ONU; e) facilidades de câmbio; f) quanto às 'bagagens pessoais, as mesmas imunidades e facilidades concedidas aos agentes diplomático". (grifei)

Como se pode constatar, a doutrina mais abalizada, acima colacionada, não só reconhece a existência, dentro da ONU, de dois grupos distintos – funcionários internacionais e técnicos a serviço do Organismo – como identifica o

Processo nº. : 10166.011966/98-11
Acórdão nº. : CSRF/01-04.005

conjunto de benefícios com que cada um dos grupos é contemplado, deixando patente que a isenção de impostos sobre salários e emolumentos não figura dentre os privilégios e imunidades concedidos aos técnicos a serviço da ONU que não sejam funcionários internacionais.

Diante do exposto, constatando-se que a interessada não é funcionária internacional pertencente ao quadro estatutário da ONU, incluída em categoria determinada pelo Secretário-Geral e aprovada pela Assembléia Geral, mas sim técnica residente no Brasil, a serviço do PNUD, não há como reconhecer a isenção pleiteada, razão pela qual DOU PROVIMENTO AO RECURSO DA FAZENDA NACIONAL.

Sala das Sessões - DF, em 15 de março de 2005


MARIA HELENA COTTA CARDOZO





Tema: GANHO DE CAPITAL. ALIENANTE DOMICILIADO NO EXTERIOR
E ADQUIRENTE DOMICILIADO NO BRASIL

Conselheiro (a): Giovanni Christian Nunes Campos



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

Processo n° 12898.001099/2009-35
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2102-002.079 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de junho de 2012
Matéria IRRF
Recorrente STATOIL BRASIL ÓLEO E GÁS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2008

MATÉRIAS SOB APRECIÇÃO JUDICIAL. SOBRESTAMENTO DO JULGAMENTO ADMINISTRATIVO, PARA AGUARDAR DECISÃO DEFINITIVA JUDICIAL. IMPOSSIBILIDADE.

Estando a matéria sob apreciação judicial, não cabe a esta instância administrativa fiscal sobrestar o julgamento do recurso voluntário, para aguardar o trânsito em julgado no feito judicial, mas decretar a eventual concomitância entre as instâncias, decretando, no ponto, a definitividade da via administrativa, na forma da Súmula CARF nº 1: *Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.* A aplicação do que vier a ser decidido pelas instâncias judiciais é competência das autoridades preparadoras da Delegacia da Receita Federal do Brasil que jurisdiciona o contribuinte.

GANHO DE CAPITAL. AQUISIÇÃO DE ATIVOS MANTIDOS NO BRASIL, DE PROPRIEDADE DE EMPRESAS ESTRANGEIRAS, POR ADQUIRENTE NACIONAL. DEMANDA JUDICIAL IMPETRADA PELOS PROPRIETÁRIOS ESTRANGEIROS PARA DEFINIÇÃO DO MOMENTO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR E DA ALÍQUOTA APLICÁVEL À ESPÉCIE. DEPÓSITO JUDICIAL DA PARCELA CONTROVERTIDA, FEITO PELO ADQUIRENTE NACIONAL, EM CUMPRIMENTO À ORDEM JUDICIAL. SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO LANÇADO. INVIABILIDADE DA MANUTENÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO.

Não se pode renegar a influência da discussão judicial em face do imposto que implicou no lançamento destes autos, não se podendo simplesmente afastar os efeitos das decisões judiciais ao argumento de que o atuado não

fez parte do pólo ativo do *mandamus*. Ora, tanto a empresa adquirente brasileira, responsável tributário pela retenção do IRRF da operação em debate (art. 26 da Lei nº 10.833/2003), como os contribuintes estrangeiros tinham legitimidade para provocar o Poder Judiciário (e a própria Administração Fiscal, por meio dos processos de consulta), na busca da certeza do direito aplicável ao caso. Feito o depósito judicial da parcela controvertida em momento anterior ao início da ação fiscal, deve-se suspender a exigibilidade do crédito tributário, até decisão definitiva do Poder Judiciário, com exoneração da multa de ofício lançada.

GANHO DE CAPITAL. IMPOSTO A SER LANÇADO. NECESSIDADE DE CONSIDERAR NO LANÇAMENTO O VALOR PAGO E DEPOSITADO JUDICIALMENTE REFERENTE AO IMPOSTO INCIDENTE SOBRE O GANHO DE CAPITAL APURADO.

Ao efetuar o lançamento a autoridade fiscal deve considerar o valor pago e o depositado judicialmente, daí apurando o valor que se encontra controvertido na via judicial, para verificar se houve o depósito do montante integral, confeccionando o lançamento da parcela que não foi extinta pelo pagamento.

Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em DAR parcial provimento ao recurso para NÃO conhecer das matérias debatidas no judiciário, e, no tocante à matéria aqui conhecida, cancelar a multa de ofício lançada e reduzir o imposto de R\$ 231.505.533,61 para R\$ 111.578.413,96, com incidência dos juros de mora como constou no auto de infração.

Assinado digitalmente

GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS - Relator e Presidente.

EDITADO EM: 28/08/2012

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Atilio Pitarelli, Carlos André Rodrigues Pereira Lima, Giovanni Christian Nunes Campos, Núbia Matos Moura, Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti e Rubens Maurício Carvalho.

Relatório

Em face do contribuinte STATOIL BRASIL ÓLEO E GÁS LTDA, CNPJ/MF nº 04.028.583/0001-10, já qualificado neste processo, foi lavrado, em 13/07/2009, auto de infração (fls. 217 a 223), com Termo de Início de 17/06/2009 (fl. 08) e com ciência pessoal (procurador) em 17/07/2009 (fl. 219). Abaixo, discrimina-se o crédito tributário constituído pelo auto de infração, que sofre a incidência de juros de mora a partir do mês seguinte ao do vencimento do crédito:

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

Autenticado digitalmente em 28/08/2012 por GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS, Assinado digitalmente em 28/08/2012 por GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS

Impresso em 17/10/2012 por MARIA APARECIDA PEREIRA DOS SANTOS

Processo nº 12898.001099/2009-35
Acórdão nº 2102-002.079

S2-C1T2
Fl. 2

IMPOSTO	R\$ 231.505.533,61
MULTA DE OFÍCIO	R\$ 173.629.150,20

Ao contribuinte foi imputada uma falta de recolhimento do imposto de renda na fonte incidente sobre rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior, decorrente do auferimento de ganho de capital por sociedade estrangeira na alienação de ativos localizados no Brasil, com fato gerador considerado ocorrido em 03/03/2008.

Para descrever a infração, na óptica da autoridade fiscalizadora, abaixo se coliam excertos do Termo de Constatação Fiscal (fls. 212 a 216):

1. Em 03/03/2008, foi celebrado entre diversas partes CONTRATO DE COMPRA E VENDA (Purchase and Sale Agreement — PSA), objetivando a transferência da propriedade das quotas do capital de duas empresas:

1.1. ANADARKO PETRÓLEO LTDA (APL) - CNPJ 06.871.406/0001-26, com sede na Praia de Botafogo, 228 — 14º. Andar — Sala 1.401 — Botafogo — Rio de Janeiro — RJ, com capital de R\$ 295.001.000,00, representado por 295.001.000 quotas de R\$ 1,00 cada (fls 81);

1.2. South Atlantic Holding BV (SA Holding), constituída segundo as leis dos Países Baixos.

No nosso caso específico, interessa apenas a operação de compra e venda das quotas representativas do capital da empresa brasileira APL.

2. O CONTRATO DE COMPRA E VENDA foi firmado, especificamente no que se refere a operação com as quotas de capital da empresa brasileira APL, entre (fls. 56):

Empresas Vendedoras:

- Kerr-McGee South America Ltd (KMSA) — CNPJ 06.324.199/0001-90, sociedade das Bahamas, proprietária de 295.000.972 do capital da APL (fls. 56 e 71);

- A.E.P. Ltd (AEP) — CNPJ 06.324.275/0001-67, sociedade das Bahamas, proprietária de 28 quotas do capital da APL (fls. 56 e 71).

Empresas Compradoras:

-Hydro Brasil Óleo e Gás Ltda — CNPJ 04.028.583/0001-10, empresa brasileira, que adquiriu 295.000.999 quotas do capital da APL;

- Statoil do Brasil Ltda — CNPJ 04.580.657/0001-26, empresa brasileira, que adquiriu uma quota do capital da APL.

3. Intimado em 15/06/2009, através do Termo de Início do Procedimento Fiscal, a apresentar Demonstrativo de Apuração do Ganho de Capital resultante da operação de compra de

quotas do capital da APL, o contribuinte encaminhou o demonstrativo de fls. 05, contendo as seguintes informações:

Discriminação Moeda Valor

Ganho de capital	Dólar	1.376.697.987,72
Imposto de Renda – 15%	Dólar	206.504.698,16
Taxa PTAX...	Real	2,46890
Imposto de Renda — 15%	Real	509.839.449,29
Depósito Judicial — 10%	Dólar	137.669.798,77
Depósito Judicial — 10%	Real	339.892.966,18

Juntou cópia do DARF de recolhimento do Imposto de Renda (15%), no valor de R\$ 509.839.449,29, efetuado pelo contribuinte em 10/12/2008 — Código de Receita 0473.

Juntou cópia de dois Documentos para Depósitos Judiciais e Extrajudiciais (10%), com os seguintes valores: R\$ 339.892.937,77, efetuado em 10/12/2008 pela empresa Anadarko Offshore Holding Company LLC (AOHC) — CNPJ 10.454.120/0001-12, sucessora da empresa KMSA que, conforme já verificamos (item 2, anterior) é a principal vendedora de quotas do capital da APL (alienou 295.000,972 quotas). A empresa KMSA foi incorporada em 17/06/2008 pela AOHC (Certidão de Incorporação às fls. 161/175).

A outra empresa vendedora de quotas do capital da APL, A.E.P. Ltd, que alienou 28 quotas, foi incorporada em 23/09/2008 pela empresa Anadarko Brazil Investment II, LLC - CNPJ 10.478.577/0001-67 (Certidão de Incorporação às fls. 176/184), tendo efetuado o depósito judicial de R\$ 28,42, também em 10/12/2008.

As duas empresas incorporadoras têm sede em Delaware — EUA.

4. Verificamos, através da correspondência de fls. 185, encaminhada pelo contribuinte para a sucessora da empresa alienante (AOHC), datada de 14/11/2008, que os dirigentes do contribuinte demonstravam grande preocupação com a não utilização da correta alíquota do Imposto de Renda a ser retido e pago, inclusive pretendendo reter o Imposto de Renda à alíquota de 25%, uma vez que efetivamente é ele que irá suportar o ônus econômico do tributo.

5. Em face da preocupação do contribuinte, na qualidade de adquirente e responsável tributário, as sucessoras da alienante, AOHC e Anadarko Brazil Investment II LLC, formalizaram Consultas à DISIT da 7ª RF (Processos nº 10768.007981/2008-63 e 15471.004443/2008-66, respectivamente), sobre interpretação da legislação tributária, questionando:

5.1. Qual a alíquota a ser aplicada ao ganho de capital auferido na alienação de quotas havidas na empresa brasileira APL, se 15%, conforme art. 685 do RIR/99 ou 25%, alíquota constante

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/09/2001

Autenticado digitalmente em 28/08/2012 por GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS, Assinado digitalmente em 28/08/2012 por GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS

Impresso em 17/10/2012 por MARIA APARECIDA PEREIRA DOS SANTOS

do inc. II do mesmo dispositivo, aplicável quando o beneficiário do rendimento seja residente ou domiciliado em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima de 20%.

5.2. Qual o momento da ocorrência do fato gerador do IRRF, se na data da remessa dos valores, como entendem, ou por ocasião da assinatura do Contrato de Compra e Venda (Purchase and Sale Agreement — PSA), em 03/03/2008.

Paralelamente, ingressaram na 6ª Vara Federal do Rio de Janeiro com Mandado de Segurança — Processo 2008.51.01.023236-6, obtendo sentença liminar para que as Consultas fossem atendidas dentro de 60 dias.

Tais Consultas foram declaradas ineficazes, principalmente porque as alíquotas questionadas e o momento do fato gerador constam literalmente dos dispositivos legais acerca desta matéria.

6. Aspectos legais do Fato Gerador do Ganho de Capital apurado por beneficiário do exterior:

6.1. Decreto nº. 3.000, de 26/03/1999 (Regulamento do Imposto de Renda de 1999):

Art. 685. Os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, à pessoa física ou jurídica residente no exterior, estão sujeitos à incidência na fonte (Decreto-Lei d. 5.844/43, art. 100, Lei nº. 3.430/58, art. 77, Lei nº. 9.249/95, art. 23, e Lei no . 9.779/99, arts. 7º. e 8º.):

II. À alíquota de vinte e cinco por cento:

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.

§ 2º. No caso do Inc. II, a retenção na fonte sobre o ganho de capital deve ser efetuada no momento da alienação do bem ou direito (grifo nosso), sendo responsável o adquirente ou o procurador, se este não der conhecimento ao adquirente, de que o alienante é residente ou domiciliado no exterior (Lei nº. 9.249/95, art. 18).

6.2. Para alienações ocorridas a partir de 01/02/2004, com a vigência do art. 26 da Lei nº. 10.833/2003, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto de Renda incidente sobre o Ganho de Capital a que se refere o art. 18 da Lei nº 9.249/95 — anteriormente prevista no § 2º. do art. 685 do Decreto d. 3.000/99 — passou a ser do adquirente, se pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil. No caso

presente, o responsável tributário é o contribuinte identificado no presente Termo de Constatação Fiscal.

Por sua vez, o art. 47 da Lei nº. 10.833/2003 determina literalmente que o Ganho de Capital decorrente de operação em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida, a que se refere o art. 24 da Lei nº 9.430/96, sujeitar-se-á à incidência do Imposto de Renda na Fonte à alíquota de 25%.

7. Segundo Contrato de Compra e Venda (PSA), a alienação ocorreu em 03/03/2008. Portanto esta é a data do fato gerador, conforme dispõe o § 2º. do art. 685 do Decreto nº. 3.000/99. Conforme já é de nosso conhecimento, tanto o valor do Imposto de Renda pago pelo contribuinte (15%) quanto o depósito judicial efetuado (10%) pela AOHC — sucessora da alienante, somente foram recolhidos em 10/12/2008, sem quaisquer acréscimos de multa ou juros.

8. O contribuinte utilizou o disposto no art. 853 do Decreto nº. 3.000/99 como argumento para postergar a ocorrência do fato gerador até a data da remessa dos valores ao exterior:

Art 853. No caso de o beneficiário do rendimento ou ganho de capital ser residente ou domiciliado no exterior, o pagamento do imposto deverá ser efetuado na data da remessa, se esta ocorrer antes do prazo de vencimento do imposto (art. 865). (grifo nosso)

Art 865. O recolhimento do imposto retido na fonte deverá ser efetuado (Lei nº. 8.981/95, art. 63, § 1º., 82, § 40., e 83, inc. I, alíneas "h" e "d", e Lei d. 9.430/96, art. 70, § 2º.):

1. Na data da ocorrência do fato gerador, no caso de rendimentos atribuídos a residente ou domiciliado no exterior.

Portanto, o Imposto de Renda é devido desde o dia 03/03/2008, data da ocorrência do fato gerador.

9. Com relação à alíquota aplicável, já constatamos que as empresas alienantes (KMSA e AEP) detentoras de participação na APL, eram sediadas nas Bahamas. É irrelevante o fato de, posteriormente, alguns meses depois da ocorrência do fato gerador, estas empresas alienantes terem sido incorporadas por empresas com sede em Delaware — EUA (AOHC e Andarko Brazil Investment II LLC, respectivamente), pois as circunstâncias que nortearam o contexto do fato gerador, ocorrido em 03/03/2008, não mais podem ser alteradas. O fato gerador em tela não é a remessa dos valores ao exterior, mas sim a alienação de bens e direitos, e esta ocorreu, inequivocadamente, em 03/03/2008.

Consoante o caput do art. 144 do CTN, o lançamento reporta-se à data do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Assim a alíquota aplicável é de 25%, porque em 03/03/2008, momento da assinatura do Contrato de Compra e Venda (PSA)

da participação societária na APL, as beneficiárias do Ganho de Capital eram domiciliadas nas Bahamas.

10. Apuração do Ganho de Capital e da diferença de Imposto de Renda devida, em 03/03/2008:

Discriminação Moeda Valor

Ganho de capital Dólar 1.376.697.987,72

Taxa PTAX..03/03/2008 Real 1,6816

Ganho de capital Real 2.315.055.336,15

Diferença de Imposto de Renda — 10%Dólar 137.669.798,77

Diferença de Imposto de Renda — 10%Real 231.505.533,61

*11. Desta forma, estamos constituindo o crédito tributário, de valor originário igual a **R\$ 231.505.533,61**, relativo a 10% do Ganho de Capital apurado pelo contribuinte, com os acréscimos legais previstos em lei, inclusive multa de ofício, tendo em vista que o depósito judicial foi efetuado pela empresa Anadarko Offshore Holding Company LLC (AOHC), principal sucessora da vendedora da participação societária na APL (Kerr-McGee South América Ltda — KMSA), não fazendo parte da ação judicial promovida pela AOHC, a verdadeira responsável tributária, qual seja, a empresa Hidro Brasil Óleo e Gás Ltda.*

12. O crédito tributário mencionado no item 11, anterior, está sendo integralmente constituído no contribuinte identificado no cabeçalho do presente termo, uma vez que a empresa Statoil do Brasil Ltda, que adquiriu apenas 1 (uma) quota do capital da APL, informou a esta fiscalização (fls. 09) que o Ganho de Capital foi apurado somente na empresa Hydro Brasil Óleo e Gás Ltda.

(...)

Compulsando os autos, extraem-se as seguintes informações adicionais:

- como se vê pela documentação de fls. 5 a 7, apresentada pelo contribuinte, houve apuração do ganho de capital tomando com base a data de 10/12/2008, tendo o contribuinte efetuado o recolhimento aos cofres do Tesouro Nacional da parcela decorrente da alíquota de 15% e apresentado um depósito judicial da parcela referente à alíquota de 10%;
- originalmente, a fiscalização havia constituído o lançamento sem multa de ofício, por entender que o depósito judicial suspendera a exigência do crédito tributário. Entretanto, considerando que o depósito fora feito no bojo de mandado de segurança impetrado pelos alienantes estrangeiros, sendo que o fiscalizado adquirente comprador não fizera parte do pólo ativo do writ, entendeu a autoridade

competente rever de ofício o lançamento, determinando a confecção de outro, agora com multa de ofício (fls. 10 a 19, 209 a 211);

- juntada cópia de decisão liminar no mandado de segurança nº 2008.51.01.023236-6, autuado na 6ª Vara Federal do Rio de Janeiro (RJ), impetrado por Anadarko Offshore Holding Company LLC e Anadarko Brazil Investment II LLC, que tem como objeto “*determinar que a alíquota de imposto de renda Incidente sobre ganho de capital decorrente das operações realizadas entre a impetrante e a responsável pela retenção do imposto de renda é de 15%, ao invés dos 25%, que a última entende como devido*”, quando a autoridade judicial determinou que o SRRF-7ª Região solucionasse processo de consulta em 30 dias, bem como intimou a Statoilhydro ASA a efetuar o depósito judicial da parcela controvertida (parcela decorrente da aplicação do adicional de alíquota de 10%) – fls. 34 a 36;
- cópia do contrato de compra e venda citado acima, com tradução juramentada (fls. 38 a 184);
- cópia de carta enviada pela Hydro Brasil Óleo e Gás Ltda. para a Anadarko Offshore Holding Company LLC e Anadarko Brazil Investment II LLC, datada de 14 de novembro de 2008, na qual a primeira empresa notifica as segundas sobre a incerteza no tocante a alíquota do IRRF aplicável à operação, informando que iria fazer a retenção pela alíquota de 25% (fl. 185).

Inconformado com a autuação, o contribuinte apresentou impugnação ao lançamento, dirigida à Delegacia da Receita Federal de Julgamento.

Por relevante, compulsando a documentação que foi anexada à impugnação, além de cópias do contrato de compra e venda em debate e das consultas feitas à SRRF-7ª Região, veio aos autos uma cópia da petição inicial do mandado de segurança nº 2008.51.01.023236-6, autuado na 6ª Vara Federal do Rio de Janeiro (RJ), impetrado por Anadarko Offshore Holding Company LLC e Anadarko Brazil Investment II LLC em desfavor do Superintendente da Receita Federal da 7ª Região Fiscal (fls. 580 a 605).

O *writ* acima foi impetrado contra pretensão ato omissivo imputado ao Superintendente da Receita Federal do Brasil na 7ª Região Fiscal, no tocante à solução dos processos de consulta protocolizado pelos impetrantes, com pedido liminar, pois era iminente o dano que as impetrantes alienantes iriam sofrer caso o adquirente resolvesse reter o imposto de renda à alíquota de 25% sobre a transação de alienação da Anadarko Petróleo Ltda.

As impetrantes explicitaram e justificaram as consolidações societárias ocorridas no estrangeiro das empresas controladoras da Anadarko Petróleo Ltda, empresa nacional alienada, com transferência da sede das alienantes das Bahamas para *Delaware*, Estados Unidos da América, afirmando a existência de objetivos comerciais e societários por tanto, como benefícios societários gerados com a exposição à Lei das Sociedades de *Delaware* versus a Lei das Sociedades das Bahamas, com a possibilidade de geração eficiente do Caixa dos negócios mantidos em jurisdições fora dos Estados Unidos, com o diferimento da tributação do imposto de renda dos Estados Unidos sobre receita obtida fora deste país até que tal receita seja repatriada para os Estados Unidos e com eliminação de estruturas societárias desnecessárias.

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

Autenticado digitalmente em 28/08/2012 por GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS, Assinado digitalmente em 28/08/2012 por GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS

Impresso em 17/10/2012 por MARIA APARECIDA PEREIRA DOS SANTOS

Nessa senda, defenderam a incidência da alíquota de 15% sobre o ganho de capital apurado na transação antes referida, pois as alienantes estavam localizadas em *Delaware* - EUA, na época da ocorrência dos fatos geradores, estes ocorridos na data da remessa financeira do preço para o exterior, não incidindo, então, a alíquota de 25% de IRRF sobre o ganho de capital expatriado, esta que incidiria se o beneficiário fosse residente ou domiciliado em país que não tributasse a renda ou que a tributasse à alíquota máxima inferior a 20%, hipótese não aplicável a *Delaware*. Ademais, esta tributação mais gravosa, prevista no art. 8º da Lei nº 9.779/99, sequer seria aplicável à categoria ganho de capital, independentemente da localização do beneficiário alienígena, mas apenas a rendimentos em prol de beneficiários residentes ou domiciliados em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a 20%. Ao final, enfatizando o dano iminente¹, assim pediram as impetrantes, em liminar e no mérito, *verbis*:

(a) a concessão de medida liminar inaudita altera parte, com fulcro no artigo 7º, inciso II, da Lei nº 1.533/51, uma vez que se encontram presentes o fumus boni iuris e o periculum in mora, para (i) assegurar o direito líquido e certo das Impetrantes de sofrer a retenção do IRRF sobre o ganho de capital apurado à alíquota de 15% (quinze por cento), condicionando a liminar ao depósito judicial do valor em discussão, ou seja, do valor correspondente à 10% (dez por cento) do imposto; ou, caso assim não entenda V. Exa., (ii) determinar à Autoridade Coatora que conclua as soluções de consulta dentro do razoável prazo de 30 dias, e que a responsável tributária, STO, efetue o recolhimento do IRRF à alíquota de 15% (quinze por cento) e deposite judicialmente o valor correspondente à 10% (dez por cento) do imposto, uma vez que, em razão única e exclusivamente da omissão da Autoridade Coatora, as Impetrantes sofrerão retenção do imposto à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento);

(b) deferida a liminar nos termos acima pleiteados, requer, com urgência, a expedição de mandados de intimação à d. Autoridade Coatora e à responsável tributária, determinando-lhes o imediato cumprimento do decidido por V.Exa;

(c) seja determinada a notificação da Autoridade Coatora para que preste suas informações, e ouvidos o Ministério Público Federal e o representante da União Federal;

(d) seja julgada procedente a ação, concedendo-se a segurança pleiteada, para (i) assegurar o direito líquido e certo das Impetrantes de sofrer a retenção do IRRF sobre o ganho de capital apurado à alíquota de 15% (quinze por cento); ou, caso assim não entenda V. Exa., (ii) determinar à Autoridade Coatora que conclua as soluções de consulta dentro do razoável prazo de 30 dias.

¹ Assim, diante da omissão da Autoridade Coatora em concluir as soluções de consulta, as Impetrantes sofrerão a retenção do IRRF à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), restando-lhes apenas a via do injusto, moroso, ruinoso e anacrônico instituto do precatório como forma de reaver os valores indevidamente recolhidos ao Fisco Federal, uma vez que são empresas estrangeiras e não poderão utilizar-se do instituto da compensação tributária"

problema regulatório com a ANP” (fl. 731 – transcrito do recurso voluntário – grifos do original);

- III. equivocou-se a decisão recorrida ao asseverar a cláusula 7ª tinha natureza resolutiva, arrimando-se na cláusula 1.5., entendendo que o contrato produziria seus efeitos desde 1º/01/2008, pois é comum definir uma data em que se fará o levantamento de todos os ativos e passivos da empresa a ser vendida e, transcrevendo-se a inteireza da cláusula 1.5.(c), e não parcialmente como fez a decisão recorrida, vê-se que a efetiva alienação só ocorreu após o cumprimento de todas as condições suspensivas previstas na cláusula 7ª do contrato, o que resultou na assinatura do instrumento de transferência e cessão de quotas da APL, oficializada em sua 18ª Alteração Contratual, datada de 10 de dezembro de 2008, lembrando que “...*De acordo com a legislação que regula as atividades de petróleo e gás, e o contrato de concessão da APL, o comprador é proibido de assumir a participação societária sem a prévia anuência do Órgão Regulador (ANP). Assim sendo, existe a impossibilidade jurídica da consumação dessa alienação em 01/01/2008, sendo certo que até 10 de dezembro de 2008 a Anadarko manteve plena propriedade das quotas da APL e esta manteve o curso normal de suas operações*” (fls. 732 e 733 – transcrição do recurso voluntário);
- IV. pela leitura combinada dos arts. 853 e 865 do Decreto nº 3.000/99, vê-se que, no caso de alienante domiciliado no exterior, o IRRF sobre o ganho de capital expatriado ocorre na data da remessa para o exterior, no caso, em dezembro de 2008;
- V. “*Destarte, a considerar que as empresas vendedoras das quotas da APL são estabelecidas em Delaware, nos Estados Unidos da América, sendo esse o destino dos valores pagos pela compradora pelas quotas da APL, as empresas vendedoras, contribuintes de fato e entidades que efetivamente sofreram o ônus fiscal, estão discutindo judicialmente a alíquota de IRRF a ser aplicada na remessa do ganho de capital apurado com a transação, se 15% ou 25%, sendo certo que o valor indiscutível, isto é, 15% de IRRF sobre o ganho de capital, foi devidamente recolhido pela Recorrente (vide DARF - doc. 18 da impugnação), e a diferença (10% do ganho de capital) está depositada judicialmente*” (fls. 735 e 736 – transcrição do recurso voluntário);
- VI. o estado de *Delaware*, Estados Unidos da América, não se encontrava em dezembro de 2008 dentre aquelas localidades que não tributam a renda ou que a tributam com alíquota máxima inferior a 20%, como se vê pela relação da IN SRF nº 188/2002, devendo, dessa forma, ser aplicada a alíquota de 15% de IR sobre os rendimentos expatriados. Ademais, deve-se anotar que a extensão do conceito de países com tributação favorecida (aquele cuja legislação não permita o acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas, à sua titularidade ou à identificação do beneficiário efetivo de

rendimentos atribuídos a não residentes), com inclusão do § 4º no art. 24 da Lei nº 9.430/96 pela Lei nº 11.727/2008, somente teve vigência a partir de 1º/01/2009, sendo certo que sequer há legislação nos Estados Unidos que se albergue no conceito estendido;

- VII. a suspensão da exigibilidade do crédito tributário deve alcançar todas as pessoas relacionadas ao fato gerador, inclusive a recorrente, que é responsável tributário. Nessa linha, no momento em que as vendedoras impetraram o mandado de segurança nº 2008.51.01.023236-6, autuado junto à Sexta Vara Federal do Rio de Janeiro, tendo o contribuinte responsável tributário feito o depósito judicial, conclui-se que não pode prevalecer a multa de ofício aplicada pela fiscalização, pois, atendendo uma ordem judicial, a responsável tributária – Hydro do Brasil, ora recorrente – fez os depósitos judiciais, e deve se albergar nas normas do art. 63 da Lei nº 9.430/96. *“Ocorreria, inclusive, um enriquecimento ilícito da União a prevalecer a afirmação da decisão no sentido de que pelo simples fato de as guias de depósito judicial terem sido preenchidas em nome das Impetrantes, contribuintes de fato, não haveria comprovação de que os depósitos foram feitos pela Recorrente, em cumprimento à determinação do MM. Juízo da 6ª Vara Federal da Seção Judiciária do Rio de Janeiro”* (fl. 731 – transcrição do recurso voluntário).

Memoriais entregues pelo recorrente, com pareceres dos doutrinadores Alexandre Santos de Aragão, Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo, com tese em linha com o defendido no recurso voluntário.

Em petição protocolizada em 06/12/2011, a Procuradoria da Fazenda Nacional juntou cópia inteiro teor do já citado mandado de segurança nº 2008.51.01.023236-6, com petição inicial e decisões de primeiro grau, *“a fim de demonstrar que o contribuinte impetrou Mandado de Segurança para discutir, judicialmente, a aplicação da alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) do IRRF incidente sobre o ganho de capital decorrente da alienação, por empresa estrangeira, de cotas de capital da empresa Anadarko Petróleo Ltda, ou seja, matéria idêntica àquela objeto do presente processo administrativo. Diante disso, requer a aplicação da súmula CARF nº 01”*.

Ainda, o recorrente apresentou petição avulsa, recebida pela Presidência desta Turma em 19/01/2012, notificando que o Egrégio Tribunal Regional Federal da 2ª Região julgou a apelação manejada pelas impetrantes no mandado de segurança nº 2008.51.01.023236-6, julgando, por maioria, improcedente o pedido, com discussão judicial centrada na definição de quando ocorreu o fato gerador, se em março de 2008 ou em dezembro de 2008. Neste petitório, a recorrente pede que este Colegiado sobreste o julgamento do mérito do recurso voluntário interposto nos presentes autos até que seja proferida decisão final nos autos do *writ* acima, impetrado pelas vendedoras, e, de imediato, corrija os erros na constituição do crédito tributário, como indicado em tabela anexada à petição, pois a autoridade fiscal não considerou no procedimento os valores pago e depositado judicialmente, bem como deve-se afastar a indevida multa de ofício.

A Procuradoria da Fazenda Nacional foi intimada da petição avulsa acima e asseverou que não haveria nenhum equívoco no lançamento, uma vez que a autoridade lançou apenas a diferença não recolhida pela contribuinte (10%) e utilizou para conversão do valor em dólar a taxa cambial referente à data do fato gerador do Ganho de Capital (03/03/2008). *“O fato de o contribuinte ter apurado o imposto com alíquota de 15% segundo os critérios de*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/09/2001

Autenticado digitalmente em 28/08/2012 por GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS, Assinado digitalmente em

28/08/2012 por GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS

Impresso em 17/10/2012 por MARIA APARECIDA PEREIRA DOS SANTOS

câmbio vigentes em dezembro, que de acordo com o contribuinte é bem superior ao câmbio de março de 2008, não macula o lançamento. A imputação de pagamento é procedimento a ser realizado da execução do julgado. Portanto, nessa linha de raciocínio, caberá a Delegacia da Receita Federal do Brasil de jurisdição do contribuinte, quando do trânsito em julgado administrativo do presente processo efetuar a dedução do valor pago pelo contribuinte do valor total devido (utilizando o câmbio de março)". Indo mais além, como o recorrente, adquirente e verdadeiro responsável tributário, não faz parte da ação judicial impetrada pela Anadarko, deve-se sujeitar ao lançamento com acréscimos legais, afastada a hipótese de exigibilidade suspensa. Por fim, o processo não pode ficar à mercê das partes, devendo ser impulsionado até o seu final.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, Relator

Declara-se a tempestividade do apelo, já que o contribuinte foi intimado da decisão recorrida em 25/01/2010 (fl. 707v), segunda-feira, e interpôs o recurso voluntário em 24/02/2010 (fl. 708), dentro do trintídio legal, este que teve seu termo final em 24/02/2010, quarta-feira. Dessa forma, atendidos os demais requisitos legais, passa-se a apreciar o apelo, como discriminado no relatório.

Antes de tudo, deve-se anotar que a segurança foi denegada no mandado de segurança nº 2008.51.01.023236-6, impetrado por Anadarko Offshore Holding Company LLC e Anadarko Brazil Investment II LLC em desfavor do Superintendente da Receita Federal da 7ª Região Fiscal.

Interposta apelação contra a decisão monocrática acima, os Desembargadores da 3ª Turma Especializada do TRF-2ª Região julgaram o apelo, por maioria, negando provimento ao recurso (o inteiro teor da decisão pode ser obtido no endereço: http://www.trf2.jus.br/Paginas/Resultado.aspx?Content=4CA46B7382EE606F13660929B39F965E?proc=2008.51.01.023236-6&andam=1&tipo_consulta=1&mov=3. Acesso em 12 de junho de 2012).

Compulsando o voto da relatora (vencedor), vê-se que nele se debateu com profundidade o contrato de compra e venda gerador do ganho de capital, quando se asseverou que o fato gerador do IR teria ocorrido em 1º/01/2008, estando correta a aplicação da alíquota de 25%, por estar os alienantes em local com tributação favorecida, havendo na avença cláusula com efeito resolutivo e não suspensivo, como se apreende do excerto abaixo:

(...)

Da detida análise dos documentos acostados aos autos, verifica-se que o contrato de compra e venda celebrado entre as impetrantes objetivando a transferência da propriedade das quotas do capital da Anadarko Petróleo Ltda. ("APL") teve a data de sua vigência fixada em 01/01/2008 (cláusula 1.5, às fls. 301/303 dos autos); foi assinado em 03/03/2008 (fl. 296); e teve

a sua data de fechamento estipulada em 16/06/2008 (fls. 352/360).

Se o contrato já vigorava e produzia efeitos em 01/01/2008, antes mesmo de sua assinatura, não se pode olvidar a efetiva ocorrência da incorporação de direitos ao patrimônio da compradora desde o início da vigência do contrato, evidenciando a formalização de efetiva disponibilidade jurídica apta a concretizar a hipótese de incidência do imposto de renda.

Ressalte-se, outrossim, que as cópias dos ofícios e resoluções da Diretoria da Agência Nacional de Petróleo, datados de 31/10/2008 e 19/11/2008 demonstram que a agência reguladora está autorizando a cessão dos direitos os contratos em função da transferência do controle acionário da Anadarko Petróleo Ltda., já ocorrida em 03/03/2008.

Deste modo, o ponto nodal da questão encontra-se na impossibilidade do contrato, manifestação de vontade entre as partes, poder transladar a concretização da hipótese de incidência para o termo que mais lhes favoreça, estipulando uma data de fechamento com um aspecto quantitativo do fato gerador mais benéfico, em flagrante evasão fiscal.

O contrato de compra e venda (Purchase and Sale Agreement – “PSA”) com a Hydro Oil Energy International B.V. e a Hydro Brasil Óleo e Gás Ltda. (“Hydro Brasil”), pertencentes ao Grupo StatoilHydro ASA (“STO”), para a venda de participações societárias da Anadarko Petróleo Ltda. (“APL”), em momento algum teve sua vigência postergada em razão da autorização da ANP, que apenas aprovou formalmente a exclusão dos ativos excluídos da “APL”, transação esta que constitui mero acerto final de natureza negocial e societária.

As condições/cláusulas contratuais estabelecidas pelas partes não são oponíveis ao Fisco, pois se tivessem a força de oscilar o fato gerador tributário, seguramente esse deixaria de ser “obrigação por força de lei”, pois o próprio contribuinte poderia escolher os elementos do fato gerador tributário.

Dentro de tal contexto, emerge a conclusão de que as cláusulas previstas no ato negocial de compra e venda imputadas pelas impetrantes como “suspensivas” são, na realidade, resolutivas, na medida em que o contrato encontrava-se perfeito, acabado e apto a produção de efeitos desde a data da celebração do negócio jurídico.

A cláusula resolutória, sob o ponto de vista do Direito Tributário, é absolutamente irrelevante, eis que o fato de encontrar-se pendente não impede o Fisco de arrecadar o imposto cabível pelo negócio em que a condição foi inserida.

Por todas as razões aqui explicitadas, resta evidente que o fato gerador do tributo ocorreu no início da vigência do contrato, ou seja, em 01/01/2008, quando as empresas vendedoras ainda não tinham passado pelo plano de incorporação, ocorrido em 17/06/2008 em relação à Kerr-McGee South América Ltd (KMSA) e em 23/09/2008 no tocante à A. E. P. Ltd., que redundou na transferência de sede das empresas, hoje

denominadas Anadarko Offshore Holding Company LLC (AOHC) e Anadarko Brazil Investiment II LLC (Brasil LLC), das Bahamas para o Estado americano de Delaware.

Como o lançamento tributário, nos termos do art. 144 do CTN, reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e rege-se pela lei então vigente, prevalece, no caso em comento, a aplicação da alíquota de 25% para o imposto de renda incidente sobre o ganho de capital auferido, nos termos do art. 8º da Lei nº 9.779/99 c/c art. 685, II, do RIR/99.

(...)

Já o voto vencido, albergou entendimento diverso, asseverando que a cláusula do negócio jurídico em debate era suspensiva, tendo o fato gerador do IR ocorrido em 10/12/2008, devendo ser aplicado à espécie a alíquota de 15%, pois o Estado de *Delaware* somente passou a ser considerado como local de tributação favorecida após a IN RFB nº 1.037/2010, que veio a classificar como regime privilegiado o das LLC (*Limited Liability Company*), que não poderia, entretanto, incidir à hipótese dos autos, pois a IN seria posterior ao fato gerador.

Opostos embargos de declaração pelos impetrantes contra a decisão acima da Turma do TRF-2ª Região, apontando omissão, obscuridade e contradição, sendo que nesta última hipótese a decisão estabelecera como fato gerador do IRRF o dia 01/01/2008, quando a própria Fazenda Nacional defende a ocorrência em momento posterior (03/03/2008), a Turma rejeitou os aclaratórios.

Atualmente, houve, por parte das impetrantes, a interposição de recurso extraordinário e recurso especial, pendente de juízo de admissibilidade no TRF-2ª Região.

Claramente se vê que toda a discussão acerca do momento de ocorrência do fato gerador, bem como a alíquota aplicável, se ordinária ou aquela referente aos locais com tributação favorecida, está em debate no Poder Judiciário, estando esta instância administrativa impedida de se pronunciar sobre a questão, como inclusive reconhecido pelo próprio recorrente, como se apreende das razões lançadas na petição avulsa recebida em 19/01/2012 e acostada aos autos (e pela PGFN, como se viu na petição protocolizada em 06/12/2011 neste CARF). Obviamente, se o assunto encontra-se na seara judicial, por óbvio encontra-se trancada essa via administrativa, na forma da Súmula CARF nº 1: *Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.*

Dessa forma, conjugando as defesas trazidas no recurso voluntário, as deduzidas na petição avulsa recebida em 19/01/2012 e as decisões judiciais prolatadas no mandado de segurança nº 2008.51.01.023236-6, impetrado por Anadarko Offshore Holding Company LLC e Anadarko Brazil Investment II LLC, discriminam-se os pontos que podem ser conhecidos nesta instância administrativa, por ausência de concomitância entre esta instância administrativa e a via judicial, a saber:

1. sobrestamento do julgamento do recurso no tocante ao momento de ocorrência do fato gerador, pois em debate no judiciário,

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/09/2001

Autenticado digitalmente em 28/08/2012 por GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS, Assinado digitalmente em 28/08/2012 por GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS

Impresso em 17/10/2012 por MARIA APARECIDA PEREIRA DOS SANTOS

devendo o presente julgamento ser retomado quando da decisão definitiva prolatada no *writ* nº 2008.51.01.023236-6;

- 2. pertinência, ou não, da aplicação da multa de ofício vinculada ao imposto lançado;**
- 3. suspensão do crédito tributário em decorrência dos depósitos judiciais feitos no *writ* acima;**
- 4. debate sobre a correção do imposto lançado.**

Passa-se, então, a debater os pontos acima.

Inicialmente, não se pode acatar o sobrestamento da discussão sobre as questões de mérito, como pugnado na petição avulsa trazida aos autos (**item 1**, acima), pois, transitado em julgado a decisão do mandado de segurança nº 2008.51.01.023236-6, caberá a autoridade executora deste Acórdão (Delegado da DRFB que jurisdiciona o autuado) aplicar o decidido na instância judicial ao crédito eventualmente aqui mantido. Não caberá ao CARF retomar o julgamento após a decisão final judicial, pois, neste atual momento, há concomitância das instâncias, como antes dito, e se deve trancar a via administrativa na matéria que tem identidade de objeto (momento da ocorrência do fato gerador e a alíquota aplicável), porque o processo administrativo fiscal, pelo princípio da oficialidade, deve ser impulsionado até o seu final, não podendo ficar seu destino ao alvedrio das partes.

Agora se passa a debater as matérias dos **itens 2 e 3**, acima.

Vê-se que o autuado adquirente, 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 9.249/95, e os contribuintes alienantes estrangeiros, ao considerarem ocorrido o fato gerador em dezembro de 2008, recolheram ao Tesouro Nacional o importe de R\$ 509.839.449,29 (autuado), referente à parcela do IRRF decorrente da alíquota de 15%, bem como depositaram judicialmente o montante de R\$ 339.892.966,18 (em nome do contribuinte estrangeiro *Anadarko Offshore Holding Company LLC*, CNPJ nº 10.454.120/0001-12), decorrente da alíquota controvertida de 10%, totalizando R\$ 849.732.415,47 (fls. 682 e 683). Deve-se anotar que, em verdade, o depósito judicial foi efetuado pelo autuado, atendendo à ordem judicial, no mandado de segurança citado (impetrantes *Anadarko Offshore Holding Company LLC* e *Anadarko Brazil Investment II LLC*) como se vê pela documentação de fls. 607 a 615.

Por outro lado, caso se considere ocorrido o fato gerador em março de 2008, com alíquota de 25%, como asseverado pela autoridade fiscal, o IRRF montaria um valor total de R\$ 578.763.834,37 (a parcela referente à alíquota ordinária de 15% atingiria R\$ 347.258.300,76; já a parcela do acréscimo da alíquota, de 10%, R\$ 231.505.533,61), aqui ressaltando que a autoridade constituiu apenas a parcela do IRRF referente ao acréscimo, discutida judicialmente, pois o beneficiário seria residente ou domiciliado em país que não tributa a renda ou que a tributa à alíquota máxima inferior a 20% (Bahamas).

Antes de qualquer coisa, não se pode renegar a influência da discussão judicial travada no mandado de segurança nº 2008.51.01.023236-6 em face do fato gerador que implicou no lançamento destes autos, não se podendo simplesmente afastar os efeitos das decisões judiciais ao argumento de que o autuado não fez parte do pólo ativo do *mandamus*. Ora, tanto a empresa adquirente brasileira, responsável tributário pela retenção do IRRF da operação em debate, como os contribuintes estrangeiros tinham legitimidade para provocar o Poder Judiciário (e a própria Administração Fiscal, por meio dos processos de consulta), na

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

Autenticado digitalmente em 28/08/2012 por GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS, Assinado digitalmente em

28/08/2012 por GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS

Impresso em 17/10/2012 por MARIA APARECIDA PEREIRA DOS SANTOS

busca da certeza do direito aplicável ao caso. E tanto assim o é que o mandado de segurança não foi extinto por ilegitimidade passiva dos impetrantes estrangeiros (e o mesmo ocorreu com os processos de consulta), mas lá se denegou a segurança, no mérito, claramente a indicar que os alienantes, empresas estrangeiras, tinham legitimidade ativa para questionar a tributação, bem como o próprio responsável tributário brasileiro, o adquirente, ora recorrente, que é o único que se encontra sobre a jurisdição fiscal brasileira.

Inegavelmente, o mandado de segurança nº 2008.51.01.023236-6, impetrado por *Anadarko Offshore Holding Company LLC e Anadarko Brazil Investment II LLC*, autuado junto à Sexta Vara Federal do Rio de Janeiro, combateu aspectos do fato gerador do IRRF que veio a ser lançado nestes autos, e tal fato gerador é uno, singular, havendo a figura do contribuinte (empresas estrangeiras) e responsável tributário (empresa adquirente dos ativos geradores do ganho de capital), ou seja, as decisões judiciais exaradas no *writ* acima, bem como o depósito judicial das quantias controvertidas, necessariamente têm influência no lançamento aqui em discussão, pois, repise-se, há um único fato gerador, com figuras distintas do contribuinte e do responsável tributário, sendo que, na espécie, como o contribuinte de direito não pode ser alcançado pelo fisco nacional (princípio da territorialidade), o responsável tributário (empresa adquirente nacional) deve fazer a retenção e o recolhimento do imposto, sofrendo todo o ônus tributário caso não cumpra a obrigação legal (art. 26 da Lei nº 10.833/2003, para a hipótese vertente).

Aqui se deve evidenciar que as empresas estrangeiras, que auferiram o ganho de capital, não perdem sua legitimidade ativa para até pugnar eventual repetição de IRRF recolhido a maior, podendo litigar na Administração (e, por óbvio, no Judiciário). Essa específica situação das empresas estrangeiras já foi reconhecida no Acórdão nº 2102-01.581, sessão de 28 de setembro de 2011, desta mesma Turma de julgamento, na relatoria deste Conselheiro, que restou assim ementado (excerto):

(...)

PAGAMENTO DE SOFTWARES DE PRATELEIRA. LEGITIMIDADE DA EMPRESA OU DO RESIDENTE NO ESTRANGEIRO PARA REPETIR EVENTUAL INDÉBITO. IMPOSSIBILIDADE DO DEFERIMENTO DO DIREITO CREDITÓRIO À FONTE PAGADORA BRASILEIRA. A pessoa domiciliada no estrangeiro foi quem sofreu o ônus do imposto retido no Brasil, não se podendo estender a pretensão creditória à fonte pagadora brasileira, como se o mero fato dos recursos serem expatriados, com uma retenção preventiva (pois os beneficiários dos rendimentos não poderiam ser alcançados pelas autoridades brasileiras), pudesse desnaturar a situação concreta que demonstra que outrem auferiu rendimentos e sofreu retenção do IRRF, pessoa essa diversa da fonte pagadora brasileira.

Por tudo, demonstrado que as empresas estrangeiras, estas que sofreram o ônus do IRRF, combateram judicialmente o imposto retido pela fonte nacional, por óbvio as decisões e incidentes judiciais têm impacto direto no lançamento que cobrou eventuais diferenças de imposto do responsável tributário brasileiro. Não por outra razão, a própria PFN, na petição protocolizada em 06/12/2011, acostada aos autos, pugnou pelo reconhecimento da concomitância das instâncias administrativa e judicial, com aplicação da Súmula CARF nº 01, a reconhecer que o objeto da discussão judicial também estava sendo discutido na via

administrativa. E, por fim, a demonstrar o acerto do entendimento aqui em debate, deve-se lembrar que até a própria autoridade lançadora havia reconhecido, originalmente, e de forma acertada, a influência do feito judicial em foco sobre o lançamento, quando fez o primitivo lançamento, sem multa de ofício.

Ainda, comprovou-se que o autuado fez o pagamento da parcela do IRRF que considerou incontroversa e fez o depósito judicial da parcela controvertida, instado por ordem do Poder Judiciário. E vai-se mais além, pois foi a própria empresa nacional, Hydro Brasil Óleo e Gás Ltda., que notificou as empresas alienantes sobre a incerteza no tocante à alíquota do IRRF aplicável à operação, informando que iria fazer a retenção pela alíquota de 25% (fl. 185), o que gerou os processos de consulta e o mandado de segurança acima, que culminou com o depósito judicial de R\$ 339.892.966,18, iniludivelmente feito pelo autuado, atendendo à ordem judicial, como se vê pela documentação de fls. 607 a 615.

Renegar a realidade acima, na qual se vê que o imposto de renda incidente sobre o ganho de capital da operação referenciada nestes autos está sendo discutido judicialmente, ao argumento de que o autuado não arguiu no pólo ativo do *writ* e que o depósito foi feito no CNPJ da empresa alienante estrangeira, como dito pela autoridade fiscal e pela decisão recorrida, é um comportamento completamente contraditório e inesperado da Administração, porque não há qualquer dúvida de que o fato gerador, uno e incidível, foi combatido por um dos legitimados (alienantes estrangeiros) e houve o pagamento da parcela incontroversa, com depósito judicial da parcela controvertida na forma da Lei nº 9.703/98, tudo já recolhido ao Tesouro Nacional, inclusive em valores majorados em relação ao que entendeu pertinente a autoridade lançadora, como se verá mais à frente.

Avançando, pela leitura das decisões judiciais antes descritas, bem como pela leitura do inteiro teor do mandado de segurança, vê-se que não há qualquer debate sobre a multa de ofício do lançamento aqui em discussão, até porque o *writ* foi impetrado anteriormente ao presente lançamento, implicando que esta instância encontra-se livre para apreciar a presente controvérsia.

Neste cenário, considerando que o valor pago, mais o depósito judicial, ambos feitos em 10/12/2008, excedem o valor que seria devido na óptica da autoridade fiscal (fato gerador ocorrido em 03/03/2008), mesmo acrescentando os juros de mora (taxa selic de abril a novembro de 2008 e 1% no mês de dezembro de 2008, no percentual global de 9,13%) e eventualmente a multa de mora de 20%, na forma do art. 61, *caput* e §§ 2º e 3º, da Lei nº 9.430/96², apreende-se que qualquer lançamento feito para cobrar eventuais diferenças obrigatoriamente deveria ser feito com exigibilidade suspensa e sem multa de ofício, como constou originalmente nestes autos (antes da equivocada revisão de ofício, de fls. 209 a 211).

Nessa conformidade, deve-se cancelar a multa de ofício vinculada ao imposto lançado, no percentual de 75%, devendo a exação que eventualmente remanescer nestes autos permanecer com exigibilidade suspensa, enquanto transcorrer esta via administrativa e/ou se mantiver o depósito judicial suficiente para suspender sua exigibilidade.

Por último, deve-se debater se a autoridade fiscal constituiu o crédito tributário com o valor correto, pois o recorrente asseverou que houve um excesso de R\$ 119.927.119,72, a título de principal, de R\$ 89.945.339,79, de multa, e de R\$ 17.289.432,36, de juros.

² O valor pago mais o depósito judicial alcançou R\$ 849.732.415,47, em 10/12/2008; o IRRF, na visão da fiscalização, à alíquota de 25% importa em R\$ 578.763.834,37, que acrescidos de multa de mora (20%) e juros de mora (9,13%), alcançaria R\$ 747.357.739,20, em 10/12/2008.

Primeiramente, como a autoridade fiscal considerou o fato gerador ocorrido em março de 2008, com pagamento e depósito feito em dezembro de 2008, forçoso reconhecer que estes foram feitos a destempo, na óptica da autoridade fiscal. Ainda, para apurar o valor a ser lançado, caberia a autoridade lançadora confrontar o imposto apurado de acordo com o seu entendimento (fato gerador ocorrido em 03/03/2008, com alíquota de 25%) em face dos valores pagos e depositados, daí efetuando o lançamento da parcela não extinta pelo pagamento (e que deveria ter sido depositada judicialmente). Não há razoabilidade em lançar apenas a parte da alíquota controvertida judicialmente, até porque no judiciário se debate também o momento de ocorrência fato gerador (além da alíquota aplicável à espécie). Ademais, o contribuinte pagou parcialmente o IRRF e tal pagamento deveria ser considerado no auto de infração (não faz sentido lançar valores já pagos).

Antes de definir o montante a ser lançado, deve-se anotar que não se pode gravar com multa de mora o valor efetivamente pago a destempo, sobre o qual somente deve incidir os juros de mora, pela aplicação do art. 138 do CTN. Em outra vertente, o montante não pago deveria sofrer a incidência de juros de mora e multa de ofício, exceto se estiver com sua exigibilidade suspensa por decisão judicial ou depósito do montante integral, quando incidirá somente os juros de mora, esta a hipótese que se amolda ao caso ora em discussão (o depósito judicial inclusive excedeu o valor que seria devido, na óptica da autoridade fiscal).

Firmadas as premissas acima, abaixo se calcula o montante do tributo que deveria ter sido lançado pela autoridade fiscal, considerando o fato gerador ocorrido em 03/03/2008, bem como o valor efetivamente pago em 10/12/2008:

Valor pago em 10/12/2008	R\$ 509.839.449,29 (A)
IRRF em 03/03/2008 – alíquota de 25%	R\$ 347.258.300,76 (B – alíquota de 15%) + R\$ 231.505.533,61 (C – diferença de alíquota de 10%) = R\$ 578.763.834,37
IRRF em 10/12/2008, considerado para pagamento espontâneo (principal mais juros de mora de abril a dezembro de 2008, estes no percentual acumulado de 9,13%)	R\$ 578.763.834,37 acrescidos de juros de mora (9,13%), alcançando R\$ 631.604.972,45 (D)
Valor não extinto por pagamento em 10/12/2008	(D) – (A) = R\$ 121.765.523,16 (E)
Valor não extinto por pagamento na data do fato gerador (03/03/2008) = valor não extinto em 10/12/2008 reduzido pelos juros de mora do período	(E)/1,0913 = R\$ 111.578.413,96
Valor remanescente que deveria ser lançado de ofício	R\$ 111.578.413,96

Considerando que a autoridade fiscal lançou um imposto no montante de R\$ 231.505.533,61, este deve ser reduzido para R\$ 111.578.413,96, sem multa de ofício no percentual de 75%, mantendo-o com exigibilidade suspensa em decorrência do depósito judicial feito no mandado de segurança nº 2008.51.01.023236-6, impetrado por *Anadarko*

Offshore Holding Company LLC e Anadarko Brazil Investment II LLC, com incidência de juros de mora à taxa Selic como constou no auto de infração.

Ante o exposto, voto no sentido de DAR parcial provimento ao recurso para NÃO conhecer das matérias debatidas no judiciário, e, no tocante a matéria aqui conhecida, cancelar a multa de ofício lançada e reduzir o imposto lançado de R\$ 231.505.533,61 para R\$ 111.578.413,96, com incidência dos juros de mora como constou no auto de infração.

Assinado digitalmente

Giovanni Christian Nunes Campos



Tema: PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO
Conselheiro (a): Nelson Mallmann



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

Processo n° 11065.003759/2006-18
Recurso n° 999.999 Voluntário
Acórdão n° 2202-01.919 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de julho de 2012
Matéria IRRF
Recorrente COMERCIAL E EMPREITEIRA FAGUNDES LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Período de apuração: 16/07/2003 a 23/12/2004

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.

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.

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 rendimentos omitidos na declaração de ajuste.

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).

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann – Presidente e Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Guilherme Barranco de Souza, Antonio Lopo Martinez, Julianna Bandeira Toscano, Rafael Pandolfo e Nelson Mallmann (Presidente). Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Pedro Anan Junior, Odmir Fernandes e Helenilson Cunha Pontes.

Relatório

COMERCIAL E EMPREITEIRA FAGUNDES LTDA., contribuinte inscrita no CNPJ/MF 94.021.466/0001-17, com domicílio fiscal na cidade de Novo Hamburgo, Estado do Rio Grande do Sul, à Rua Estocolmo, nº 220 – Sala 103, Bairro Canudos, jurisdicionada a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Novo Hamburgo - RS, inconformada com a decisão de Primeira Instância (fls. 457/479), prolatada pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre - RS, recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 466/472.

Contra a contribuinte acima mencionada foi lavrado, em 21/12/2006, Auto de Infração de Imposto de Renda Retido na Fonte (fls. 395/405), com ciência pessoal, em 21/12/2006 (fls. 395), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 250.296,05 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Retido na Fonte, acrescidos da multa de lançamento de ofício normal de 75% e dos juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor do imposto de renda, relativo aos períodos de apuração 16/07/2003 a 23/12/2004.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização externa, onde a autoridade fiscal lançadora entendeu haver falta de recolhimento do Imposto de Renda na Fonte sobre pagamentos sem causa ou de operação não comprovada. Infração capitulada no art. 674, § 1º do RIR/1999.

O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela constituição do crédito tributário lançado esclarece, ainda, através do Relatório da Ação Fiscal, datado de 21/12/2006 (fls. 374/392), entre outros, os seguintes aspectos:

- que os cheques emitidos pela Fagundes, bem como seus extratos bancários (embora apresentados pela empresa), foram obtidos mediante a Quebra do Sigilo Bancário, em 30 de agosto de 2005, determinado pelo Exmo. Dr. Rodrigo Machado Coutinho, Juiz Federal Substituto, no exercício da Jurisdição Plena da Vara Federal Criminal de Novo Hamburgo, através do processo nº 2005.71.08.008322-7 (fls. 121 a 126);

- que ao analisarmos os Livros contábeis e fiscais, relativamente ao período fiscalizado, verificamos que parte dos cheques emitidos de suas contas bancárias, mantidas no Bannisul e Caixa Econômica Federal, foram contabilizados a crédito da conta destes bancos e a débito da conta "caixa". Tal lançamento, sem identificação dos beneficiários, pressupõe que estes cheques tiveram como destino o próprio caixa da empresa;

- que através da Quebra do Sigilo Bancário, solicitamos, por amostragem, às referidas Instituições Bancárias, cópia microfilmada de alguns cheques emitidos pela fiscalizada. A análise dos cheques disponibilizados permitiu-nos concluir que os mesmos foram depositados em conta de terceiros, indicando tratar-se de contabilização inadequada e/ou pagamentos sem causa a terceiros não identificados em sua contabilidade;

- que em razão do descrito passamos a examinar os livros, extratos bancários e demais documentos da fiscalizada, apresentados em atendimento aos diversos Termos de

Solicitação, de Documentos e Informações expedidos, onde constatamos, conforme descrição a seguir, que a fiscalizada efetuou pagamentos a terceiros, adiante identificados, sem que fosse indicada a causa para os respectivos pagamentos;

- que verificamos que alguns cheques emitidos pela fiscalizada foram contabilizados a crédito das seguintes contas: - banco banrisul - (1.1.1.02.00010), banco banrisul - (1.1.1.02.00012), caixa federal - (1.1.1.02.00013); e a débito da conta caixa (1.1.1.01.00005), indicando tratar-se de saques bancários para suprimento de numerário;

- que tendo em vista a Quebra do Sigilo Bancário determinado pela Justiça Federal (já descrito no capítulo III), obtivemos cópia microfilmada de diversos cheques emitidos. Constatamos que os mesmos foram depositados em conta de terceiros, o que impossibilita afirmar que tiveram como destino a conta "caixa", conforme registrado em sua contabilidade;

- que, assim, para que a fiscalizada pudesse esclarecer como seus cheques emitidos e contabilizados a débito da conta caixa foram depositados em conta de terceiros, intimamos a empresa, a apresentar documentação hábil e idônea para comprovar a operação ou causa para os cheques emitidos de suas contas bancárias. Junto ao Termo de Solicitação, elaboramos demonstrativo contendo: data de compensação; nº do cheque emitido; Nome do Favorecido e Valor do cheque;

- que em atendimento ao solicitado, a fiscalizada apresentou diversas notas fiscais, escrituras e recibos na tentativa de justificar a emissão dos cheques;

- que após exaustiva análise dos documentos apresentados, concluímos que a fiscalizada conseguiu comprovar, a despeito da não contabilização no momento adequado, a quase totalidade dos cheques emitidos. No entanto, não logrou êxito na comprovação da operação ou causa para emissão de alguns cheques, tendo em vista que: (a) Não apresentou notas fiscais, recibos ou qualquer outro documento que supostamente teriam sido emitidos pelo beneficiário do cheque; (b) Não comprovou que os cheques emitidos, em poder de terceiros, teriam sido repassados por empresa que prestou serviços à fiscalizada; (c) Não restou comprovada a alegação de que um determinado cheque foi destinado às Eleições de 2004; (d) Não comprovou que os cheques emitidos, em poder de terceiros, seriam decorrentes de distribuição de lucros ao sócio da fiscalizada;

- que apresentou planilha, em 14/08/2006 (fls. 160 a 162), contendo a justificativa para emissão dos cheques. No entanto, não apresentou qualquer nota fiscal, recibo ou documento supostamente emitido pelos beneficiários dos cheques, abaixo identificados, que pudesse demonstrar a operação ou causa para sua emissão;

- que no curso da ação fiscal, a fiscalizada foi intimada a comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a operação ou causa para diversos cheques que emitiu e que foram contabilizados a débito da sua conta "caixa". No entanto, esta fiscalização constatou que os cheques, abaixo listados, foram depositados em conta de terceiros; dentre os quais a Comercial Empreiteira Construltemo Ltda. (fls. 172 a 181), Nelci Oliveira de Moura (fls. 182 a 184), Gilmar Albino de Oliveira (fls. 185 a 187), Frigorífico de Carnes Boa Vista (fl. 188) e Carlos Bechener (fl. 189);

- que conforme já relatado, a fiscalizada, para justificar a emissão dos cheques, alega que os mesmos teriam sido efetuados à Comercial e Empreiteira Construlst Ltda., que os teria repassado a terceiros já plenamente identificados. No entanto, as afirmações

da fiscalizada não se baseiam em qualquer elemento de prova, uma vez que não apresenta qualquer documento ou comprovante que possa ratificar estas informações;

- que como as transferências de recursos entre a fiscalizada e a Construlest estão refletidos na contabilidade de ambas, não é de se aceitar a justificativa apresentada para a emissão de outros cheques que, como vimos, acabaram por ser depositados em contas de terceiros;

- que por tudo o que foi relatado, consideramos que a fiscalizada não conseguiu comprovar, com documentação hábil e idônea, a operação ou causa para os cheques emitidos a favor de Comercial Empreiteira Construtelm Ltda., Nelci Oliveira de Moura, Gilmar Albino de Oliveira, Frigorífico de Carnes Boa Vista e Carlos Bechener. Pelo exposto, a vinculação destes cheques a contratos efetuados com a Construlest não foram devidamente comprovados;

- que constatamos que a fiscalizada contabilizou, em 05/10/2004, a débito da conta caixa, o cheque emitido de sua conta bancária no Banrisul nº 871294, no valor de R\$ 5.000,00. Verificamos que o referido cheque era nominal a GRV Papéis (fl. 232). Submetido à apreciação da fiscalizada, em 14/06/2006 (fls. 154 a 157), para justificar a operação ou causa para sua emissão, informou, em 14/08/2006 (fls. 160 a 162), que o cheque era destinado às Eleições de 2004. Apresenta Recibo Eleitoral nº 0079644, de 03/09/2004, também de R\$ 5.000,00, assinado pelo Sr. Luiz Percy Denardin Filho, destinado ao Comitê do PDT - Eleições 2004, Prefeito Novo Hamburgo (fl. 233);

- que, no entanto, verificamos que o cheque objeto da doação não foi o cheque de 871294, questionado no Termo de intimação, mas sim o cheque nº 574170, no valor de R\$ 5.000,00 (fl. 234) e emitido na mesma data do recibo eleitoral, ou seja, 03/09/2004. O recibo eleitoral foi registrado em sua contabilidade em 03/09/2004 (fls. 235 a 237);

- que a fiscalizada informou, em 14/08/2006 (fls. 160 a 162), em atendimento ao Termo de Solicitação de 14/06/2006 (fls. 154 a 157), que diversos cheques constantes da planilha anexa, e a seguir identificados, foram emitidos a terceiros em decorrência da distribuição de lucros ao sócio Paulo Ricardo Fagundes da Silva. Sempre lembrando que os cheques emitidos foram contabilizados à débito da conta "caixa";

- que segundo a contabilidade da Fagundes, a empresa disponibilizou e efetuou pagamento de lucros ao sócio Paulo Ricardo Fagundes da Silva, conforme conta nº 2.1.2.02.00368 (fls. 238 a 246), nas datas e valores abaixo descritos. Por oportuno, registre-se que em 22/04/2004, ainda segundo sua contabilidade, parcela do lucro distribuído, no valor de R\$ 180.000,00 foi destinada para integralização do capital da empresa (fl. 243);

- que para tentar justificar a emissão dos cheques nominais a Diana Raquel Fontana (fls. 247 e 248) e Comércio de Combustíveis Vila Rosa Ltda. (fls. 249 a 252), a fiscalizada apresentou cópias de escrituras públicas de aquisição de 2 (dois) imóveis (fls. 253 a 266) em nome da irmã dos sócios, Rosane Fagundes da Silva, CPF 369484540-20 (267 a 269);

- que para os cheques nominais a Ariete T. K. C. Santos (fls. 270 e 271), a fiscalizada tentou justificar a emissão dos mesmos com a apresentação de Notas Fiscais de Serviços nº 030 e 031, emitidas por uma terceira pessoa, a firma individual Joel Leandro Erhart (nome de fantasia Digitaltec - Sistemas de Áudio e Vídeo), CNPJ 03569817/0001-73 (fls. 272 e 273);

- que não foram apresentados quaisquer documentos para tentar justificar a emissão do cheque a Francisco A. F. Coelho (fl. 274), Paulo A. C. Santos (fl. 275), Thiago Gonçalves da Silva (fl. 276), A. D. Cedro (fl. 277), tendo a fiscalizada limitado-se a informar, em planilha apresentada em 14/08/2006, "Distribuição de Lucros Paulo";

- que cabe informar, que todos os cheques, já identificados, foram contabilizados a débito da conta caixa. Por oportuno, esclareça-se que os valores contabilizados como pagamentos a título de lucros distribuídos ao sócio Paulo, não guardam qualquer semelhança em datas e valores como os cheques emitidos em favor de terceiros;

- que tendo em vista que a fiscalizada, regularmente intimada, não conseguiu comprovar a operação ou causa dos cheques emitidos da sua conta corrente no Banco do Estado do Rio Grande do Sul - Banrisul e Caixa Econômica Federal, nos anos de 2003 e 2004, conforme capítulo IV deste Relatório, constituímos o crédito tributário, com base no dispositivo legal citado no auto de infração, relativo ao Imposto de Renda Retido na Fonte (IRFON).

Irresignada com o lançamento a atuada apresenta, tempestivamente, em 19/01/2009, a sua peça impugnatória de fls. 410/423, instruída pelos documentos de fls. 424/442, solicitando que seja acolhida a impugnação e determinado o cancelamento do crédito tributário amparado, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que somente uma situação que reflita alguma capacidade contributiva pode ser objeto de tributação, não é menos correto que a pessoa que nela se encontre não pode, em razão disto, ser tributada num tal nível que a impeça de continuar a exercer atividade lícita, ou que lhe retire o indispensável ou que reduza o padrão de contribuinte - capacidade contributiva como limite de tributação;

- que a sanção tributária, como qualquer outra sanção, tem por finalidade dissuadir o possível devedor de eventual descumprimento da obrigação a que estiver sujeito e, assim, tão somente estimular o pagamento correto e pontual dos tributos, sob risco de sua oneração, não podendo nunca ser utilizado como expediente ou técnica de arrecadação, como verdadeiro tributo disfarçado;

- que a vista dessa realidade, não é qualquer atraso no pagamento dos tributos, ou suposta alegação de débito deste, que deve legitimar a previsão de multa exacerbada, no patamar de 75% quando a inflação anual gira em torno de menos de 12%;

- que além da multa confiscatória já referida, temos, compondo o crédito tributário em lide, a aplicação da Taxa SELIC - Taxa Referencial do Sistema de Liquidação e Custódia, para cálculo dos juros moratórios devidos, quando não pagos, tempestivamente, os tributos administrados pela Receita Federal, segundo o estabelecido no artigo 13, da Lei nº 9.065, de 20/06/1995;

- que mostra-se nduvidosa a necessitada de excluir da verba juros de mora a incidência da Taxa SELIC, por afronta à Constituição Federal e ao princípio da hierarquia das normas legais, tudo por uma questão de economia processual;

- que o Contribuinte, leigo na especialidade Direito Tributário, cipoal de filigranas jurídicas no âmbito do ordenamento pátrio, desconhecendo as conseqüências jurídicas e o âmbito da imputação, que ora se conhece, deixou de apresentar documentos, que ora são juntados ao presente recurso, que certamente dão credibilidade as alegações de

Processo nº 11065.003759/2006-18
Acórdão n.º 2202-01.919

S2-C2T2
Fl. 131

impugnação e levarão a procedência da impugnação com conseqüente desconstituição do auto de infração;

- que na sua peça por demais fiscalista, em que a arrecadação é posta acima dos princípios vetores do Estado de Direito, o Fiscal Autuante imputa à Litigante, conforme fl. 390, o seguinte: "Portanto, de acordo com o dispositivo legal acima referenciado, sempre que a pessoa jurídica não comprovar, com documentação hábil e idônea, a operação que motivou o pagamento, haverá incidência do imposto de renda na fonte";

- que analisemos, *pari passu*, o lançamento tributário, á luz da legislação dos documentos existentes mais os que ora se juntam, pois se verifica a existência de um erro crasso no libelo acusatório quando o Fiscal Autuante acusa a Peticionaria de não comprovar a operação;

- que, quanto ao item 4.2.1 - Não apresentação de notas fiscais, recibos ou qualquer outro documento que supostamente teriam sido emitidos pelos beneficiários dos cheques, é de se dizer que o destaque dado como título do item 4.2.1 é exatamente a fundamentação lançada como movei da tributação, conforme fl. 378 o fiscal elenca os motivos que entendeu para oferecer tributação, quais sejam: (a) Não apresentou notas fiscais, recibos ou qualquer outro documento que supostamente teriam sido emitidos pelo beneficiário do cheque;

- que se trata de pagamento em cheque cujo favorecido é BASEG, no valor de R\$ 14.000,00 (quatorze mil reais). Por ocasião da instrução não foi localizada nota dos serviços em destaque, contudo, agora em sede recursal tem-se para prova hábil idônea, conforme documentação em anexo;

- que, assim, se o fundamento do lançamento era a inexistência de notas fiscais, recibos ou quaisquer outros documentos que supostamente teriam sido emitidos pelo beneficiário do cheque, agora, em razão do documento juntado fica elidido lançamento, pois se trata de prova da prestação dos serviços;

- que, quanto item 4.2.2 - Não comprovação de que os cheques emitidos teriam sido repassados a terceiros, pela Comercial Empreiteira Construlest Ltda. que emitiu notas fiscais de serviços à fiscalizada, é de se dizer que neste quesito cumpre esclarecer a operação;

- que a impugnante contratou a empresa Comercial Empreiteira Construlest Ltda. para execução, por subempreitada, das obras do Jardim Alcântara no município de Novo Hamburgo e capela Mortuária no município de Sapiranga/RS;

- que os contratos somaram a cifra de R\$ 175.000,00 e foram emitidas notas fiscais neste mesmo valor em cumprimento aos contratos, tudo consoante documentos acostados às fls. 190/194, 200/217, 220/230 do processo;

- que por serviços extras nas obras referidas a impugnante efetuou, além dos valores constantes nos contratos, o pagamento em favor da Comercial Empreiteira Construlest Ltda. de R\$ 33.680,00, tudo consoante documento novo acostado a presente impugnação;

- que conforme reconhecimento do fiscal autuador houve pagamento por cheque nominal à Comercial Empreiteira Construlest Ltda. o valor de R\$ 86.155,00, já os demais valores foram compensados em conta de terceiros;

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

Autenticado digitalmente em 17/07/2012 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 17/07/2012 por NELSON MALLMANN

Impresso em 17/07/2012 por JOSE ROBERTO DE FARIA - VERSO EM BRANCO

- que, logo, se não aceitos os valores que foram pagos a Comercial Empreiteira Construlest Ltda., porém, compensados em conta de terceiros, em tese, estaria a impugnante em débito com a Comercial Empreiteira Construlest Ltda., o que não é o caso, pois os contratos foram pagos na integralidade, ou seja, R\$ 175.000,00 e aditivados informalmente no valor de R\$ R\$ 33.680,00;

- que o centro da discussão e irrisignação é a não aceitação por parte do fiscal dos valores de R\$ 89.225,00 que foram compensados a Comercial Empreiteira Construtelm e R\$ 34.000,00 que foram compensados nas contas de Nelci Oliveira de Moura, Gilmar Albino de Oliveira, Frigorífico de Carnes Boa Vista e Carlos Bechener;

- que entendeu o fiscal atuador que não houve comprovação de que os cheques emitidos teriam sido repassados a terceiros pela Comercial Empreiteira Construlest Ltda. a qual emitiu as notas fiscais em favor da impugnante;

- que para combater a fundamentação lançada no relatório de ação fiscal, além da análise dos documentos que instruem o processo, junta-se em grau de impugnação, o documento firmado pela Comercial Empreiteira Construlest Ltda., que comprova cabalmente, por documentos hábil e idôneo, que foi a Comercial Empreiteira Construlest Ltda., a beneficiária dos pagamentos decorrentes dos contratos e notas, todavia, repassou os títulos nominando-os a terceiros, conforme a seguir transcrito;

- que pelo conteúdo da declaração de recebimento de valores e destinação de cheques verifica-se que, conforme já noticiado ao fiscal atuador, o representante legal da Comercial Empreiteira Construlest Ltda. possui vínculo parental e negocial com os destinatários dos valores, motivo pelo qual repassou-os à revelia do conhecimento do impugnante;

- que, ademais, analisando-se as cópias de cheques que instruem o processo verifica-se que todos, na parte do título destinado a nomeação do beneficiário, foi preenchida em grafia diferente do preenchimento dos valores, o que se percebe cabalmente que foi nominado por outro, no caso, o representante legal da Comercial Empreiteira Construlest Ltda., inclusive admitido por este na declaração supra transcrita;

- que, quanto ao item 4.2.3 - Não comprovou que um cheque emitido foi para eleições 2004, é de se dizer que no tocante a este apontamento houve equívoco ao informar o cheque destinado a eleições 2004, sendo correta a indicação pelo fiscal atuador de que o cheque para eleições foi outro. Contudo, em se tratando da impossibilidade de juntada no presente momento, em razão de força maior, nos termos da lei, requer juntada do recibo/nota do valor questionado, em favor da GRV Papéis Ltda.;

- que, quanto ao item 4.2.4 - Não comprovou que cheques emitidos, em poder de terceiros, seriam decorrentes de distribuição de lucros, é de se dizer que reconhece o fiscal atuador, conforme planilha constante da fl. 387/388 que o sócio Paulo obteve distribuição de lucros em 2003 no valor de R\$ 60.000,00 e em 2004 no valor de R\$ 328.975,80;

- que os pagamentos a terceiros somam importâncias inferiores ao lançamento por distribuição de lucros, portanto, dentro do permitido na receita por distribuição de lucros;

- que, contudo, em razão do princípio da entidade aponta à tributação cheques emitidos pela empresa e contabilizados a conta "débito caixa" e informados como distribuição de lucros;

- que cabe ressalva que o Sócio Paulo, como todo o empreendedor, tem remuneração do capital empreendido na empresa que se dá normalmente com repasse de recursos por distribuição de lucros e em nenhum momento deixando de atender o princípio da entidade;

- que se contabilizados como distribuição de lucros, já houve incidência do imposto de renda na pessoa jurídica, considerando que a forma de tributação é pelo lucro presumido (tributação pelo faturamento), por certo, nova tributação, na pessoa física, sobre os mesmos valores decorrerá bi tributação, instituto com vedação legal, motivo pelo qual, impera o afastamento das importâncias à título de tributação do imposto de renda retido na fonte, por ter já ocorrido a tributação.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pela impugnante, os membros da Primeira Turma da Delegacia da Receita do Brasil de Julgamento em Porto Alegre - RS, concluíram pela procedência da ação fiscal e pela manutenção do crédito tributário, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que, inicialmente, cabe esclarecer que diante de tributos não declarados e não pagos cabe à autoridade administrativa efetuar a cobrança dos débitos devidos e da multa de ofício, fixada em 75%, nos termos do art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação que lhe foi dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007;

- que o mesmo ocorre quando o contribuinte apresenta confissão de dívida no curso de uma ação fiscal já iniciada, porquanto o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo, nos termos do art. 7., § 1., do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Presente, portanto, disposição legal que impõe à autoridade administrativa a aplicação da penalidade, uma vez que o lançamento é atividade administrativa vinculada à lei, nos termos do art. 142 do CTN;

- que não bastasse tudo isso, a matéria referente à constitucionalidade das leis não pode ser conhecida pela Administração Pública, pois é princípio assente na doutrina pátria que os órgãos administrativos não podem negar aplicação a leis regularmente emanadas do Poder competente, que gozam de presunção natural de constitucionalidade, presunção esta só elidida pelo Poder Judiciário. Caso se manifestasse a Administração Pública a respeito da constitucionalidade de leis ou atos normativos por ela próprio emanados, estaria configurada uma invasão na esfera de competência exclusiva do Poder Judiciário, ferindo assim a independência dos Poderes da República, preconizada no artigo 2. da Carta Magna;

- que o impugnante sustenta a inviabilidade da incidência de juros de mora equivalentes à taxa Selic. O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais também se manifestou de forma definitiva a respeito desse tema. Refiro-me à Súmula Carf nº 4, cuja publicação foi reprisada, recentemente, à folha 47 do Diário Oficial da União (Seção 1) do dia 9 de dezembro de 2010;

- que no curso da fase inquisitória do procedimento, o contribuinte não apresentou qualquer documento relativamente ao cheque descontado por Baseq. Com relação ao cheque descontado por Leandro Köche, em que pese terem sido apresentadas cópias de documentos (contratos e ART), os elementos neles lançados (ART) infirmavam a pertinência do pagamento. Agora, em sede de impugnação, o contribuinte apresenta cópias de declarações firmadas pelos pretenso beneficiários, dando conta do motivo dos pagamentos. Diante da precariedade dos documentos, o contribuinte foi instado a complementar a prova, consoante

documentos das folhas 444 a 446. Passo à análise dos dois casos em função das novas provas juntadas;

- que quanto ao pagamento que teria sido efetuado em favor de Leandro Köche, houve a apresentação de cópias autenticadas (1) de declaração emitida pelo beneficiário, dando conta do recebimento de dois cheques (um de R\$ 3.000,00, emitido em 2 de agosto de 2004 - fl. 171- e outro de R\$ 3.200,00, emitido em 16 de outubro de 2004), e (2) de ART que aponta o valor de honorários no montante de R\$ 3.897,90. Em que pese à envergadura dessas provas, que ensejariam a redução do pagamento imotivado de R\$ 3.200,00 (fl. 378) para R\$ 2.302,10 (R\$ 6.200,00 — R\$ 3.897,90), verifiquei, posteriormente à intimação, que o pagamento sem causa ou incomprovado em questão não constou do Auto de Infração (fls. 396 e 397). Por tal motivo, essa questão deixou de ser litigiosa, posto que não houve a cobrança tributária respectiva. Trata-se, a meu ver, de lapso aceitável de repercussão diminuta;

- que quanto ao pagamento que teria sido efetuado em favor de Baseg, houve a juntada de cópia autenticada de declaração do beneficiário, afirmando que havia recebido o valor de R\$ 14.000,00 por conta de serviços prestados ao interessado. Na intimação (fls. 444 e 446) houve clara referência à necessidade da apresentação de cópia autenticada da nota fiscal emitida em função dos referidos serviços. No meu entender o elemento juntado é precário, de tal sorte que voto por manter a exigência quanto a esse aspecto;

- que, quanto a não comprovação de repasse a terceiros de cheques em favor de Construlest, é de se dizer que o contribuinte inicia afirmando que a diferença entre o valor dos cheques que teriam sido por ele emitidos em favor da Construlest (R\$ 209.380,00) e o valor das notas fiscais efetivamente emitidas pela Construlest em função dos serviços prestados ao interessado (R\$ 175.700,00), no montante de R\$ 33.680,00, seria uma decorrência da realização de obras extras. Junta cópia simples de declaração da Construlest no sentido de que todos os cheques tomados pela Fiscalização relativamente a esse tópico teriam por objetivo remunerar os serviços prestados pela Construlest ao interessado (fls. 427 e 428). Esse documento, além de ser uma cópia simples, está completamente dissociado das notas fiscais efetivamente emitidas e da escrita comercial do fornecedor e do contribuinte;

- que a Fiscalização louvou-se em prova robusta, que somente poderá ser infirmada diante de elementos negociais que demonstrem a existência de realidade diversa. Uma declaração unilateral, mesmo que original e assinada por pessoa com poderes (o que não se verifica no caso dos autos), desacompanhada de qualquer outro subsídio que a conforte, não tem o condão de afastar a força probante de duas escritas coerentes. Trata-se de uma argumentação vazia tanto pela falta de alicerce probatório (escritas não infirmadas), quanto pela lógica, porquanto obras extras também ensejam a emissão de notas fiscais;

- que, não bastasse isso, a defesa da pretensa prática habitual do repasse de cheques a terceiros defendida pelo impugnante não encontra sustentação no mundo jurídico. A esse respeito é fundamental trazer à lume o art. 69 da Lei nº 9.069 de 29 de junho de 1995;

- que consoante se verifica do texto legal, a emissão de qualquer cheque deve e dar com a identificação do beneficiário. Assim, incumbe ao emissor, no caso o interessado, a indicação no título do nome do beneficiário. A eventual prática é, portanto, ilegal, avessa ao sistema jurídico, motivo pelo qual refuto a alegação. Dessa forma, a questão da grafia aposta nos títulos é irrelevante para o deslinde do presente caso, motivo pelo qual indefiro o pedido de perícia por entendê-la prescindível, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com a redação que lhe foi dada pelo art. 1.º da lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993. Não bastasse esse questão de mérito quanto à perícia, o impugnante deixou de formular

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

Autenticado digitalmente em 17/07/2012 por NELSON MALLMANN. Assinado digitalmente em 17/07/2012 por

NELSON MALLMANN

Impresso em 17/07/2012 por JOSE ROBERTO DE FARIA - VERSO EM BRANCO

questos e indicar o nome, o endereço e a qualificação profissional de seu perito, nos termos do art. 16, IV, do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação que lhe foi dada pelo art. I. da Lei nº 8.748, de 1993. Formalmente também não seria possível a determinação da realização da diligência, caso se mostrasse cabível;

- que, quanto a não comprovação de doação para fins eleitorais, é de se dizer, que o impugnante concordou com a existência de erro na indicação do cheque destinado a fins eleitorais e protestou pela juntada de recibo ou nota em momento futuro. Nada foi apresentado, nada mudou. Cabível a manutenção da exigência por completa falta provas que esclareçam a operação ou sua causa;

- que, quanto a não comprovação da distribuição de lucros aos sócios, é de se dizer, que consoante já referido em item precedente, a contabilidade faz prova contra as pessoas a que pertence. No caso dos autos, restou identificado, por via da contabilidade, que os cheques descontados por terceiros não eram coincidentes nem em datas, muito menos em valores, com os pagamentos efetuados ao sócio Paulo por conta de distribuição de lucros. Isso é uma prova robusta da desconexão dos pagamentos;

- que não bastasse isso, cabível repetir a existência da obrigação daquele que emite um cheque com valor superior a R\$ 100,00 de identificar a pessoa do beneficiário. O contribuinte, caso tivesse deixado de identificar o beneficiário, fato que não foi provado, teria deixado de observar a lei. Assim, além da dissonância contábil entre os pagamentos, não há como aceitar alegação de fato incomprovado e ilegal;

- que quanto à referência ao princípio da entidade pela Fiscalização, entendo que é plenamente adequada, uma vez que a eventualidade da existência de cheques emitidos em favor de terceiros para a quitação de dívidas com um sócio, que já é um terceiro em relação à pessoa jurídica, demonstra completa confusão patrimonial entre a sociedade e seu sócio.

A ementa que consubstancia a presente decisão é a seguinte:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2003, 2004

Ementa: Comprovação de pagamentos.

Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, ainda mais quando esses dados são confirmados por livros e fichas de terceiros.

A alegada e não provada emissão ilegal de cheques sem a identificação do beneficiário não tem qualquer efeito processual.

Impugnação Improcedente

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 15/02/2011, conforme Termo constante às fls. 466/472, e, com ela não se conformando, a contribuinte interpôs, em tempo hábil (15/03/2011), o recurso voluntário de fls. 466/472, instruído pelo documento de fls. 473, no qual demonstra irrisignação parcial contra a decisão supra, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória.

É o relatório.

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

Autenticado digitalmente em 17/07/2012 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 17/07/2012 por NELSON MALLMANN

Impresso em 17/07/2012 por JOSE ROBERTO DE FARIA - VERSO EM BRANCO

Voto

Conselheiro Nelson Mallmann, Relator

O presente 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.

Não há arguição de qualquer preliminar.

Da análise da matéria contida nos autos, verifica-se que a autoridade lançadora entendeu haver falta de recolhimento de Imposto de Renda na Fonte sobre pagamentos sem causa ou de operação não comprovada. Ou seja, em razão da recorrente, regularmente intimada, não conseguir comprovar a operação ou causa dos cheques emitidos da sua conta corrente no Banco do Estado do Rio Grande do Sul - Banrisul e Caixa Econômica Federal, nos anos de 2003 e 2004, foi constituído o crédito tributário, com base no dispositivo no art. 61 e seus parágrafos, da Lei nº 8.981, de 1995.

Como visto no relatório, a autoridade fiscal lançadora identificou inúmeros cheques emitidos pela recorrente, contabilizados a débito da conta caixa, que foram depositados em contas de terceiros, dos quais, regularmente intimada, não conseguiu comprovar a operação ou causa para os referidos cheques.

Observa-se, ainda, que a autoridade fiscal lançadora, na planilha denominada "Imposto de Renda Retido na Fonte - Pagamentos sem Causa", relacionou e identificou os beneficiários de todos os cheques emitidos.

Assim sendo, a autoridade fiscal lançadora, em conformidade com o disposto no art. 61 e §§, da Lei nº 8.981, de 1995, entendeu que em todos os pagamentos efetuados por pessoas jurídicas em que não for comprovada a causa ou a operação que deu origem ao pagamento, haverá a incidência de imposto de renda na fonte à alíquota de 35%.

Agora em virtude de não ter logrado êxito na instância inicial, a contribuinte apresenta a sua peça recursal a este E. Conselho de Contribuintes pleiteando a reforma da decisão prolatada na Primeira Instância onde, argui a improcedência da autuação com base, em síntese, nos mesmos argumentos apresentados na fase impugnatória.

Cabe, inicialmente, esclarecer, que a matéria será analisada como sendo, somente, de mérito.

Em primeiro lugar, cabe equacionar as questões de fato constatadas durante a análise dos autos do processo em discussão, para tanto, se nota que a infração lançada foi falta de recolhimento do imposto de renda na fonte sobre pagamentos sem causa ou operação não comprovada, ou seja, sendo intimada a contribuinte não comprovou através da apresentação de documentação hábil e idônea a operação e/ou a causa dos pagamentos efetuados, cujo demonstrativos se encontram às fls. 374/392.

Não tenho dúvidas, que o raciocínio utilizado pela autoridade fiscal lançadora pode ser contestada, desde que seja feita de forma clara, demonstrando o equívoco cometido pela fiscalização. Ou seja, qualquer fato e/ou qualquer presunção utilizada pela fiscalização

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

Autenticado digitalmente em 17/07/2012 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 17/07/2012 por

NELSON MALLMANN

Impresso em 17/07/2012 por JOSE ROBERTO DE FARIA - VERSO EM BRANCO

pode ser contestada, quando um juízo razoável de determinado fato não leva à existência do fato que se pretende provar.

A presunção é justamente essa ilação mental entre o fato indiciário e o fato que se pretende provar. O indício e a presunção são partes de um mesmo expediente probatório, são como duas faces de uma mesma moeda. Não faz sentido separá-los: primeiro provar por indícios, sem uso de qualquer presunção, a entrega de numerários aos sócios ou a terceiros para, em seguida, aplicar-se à presunção. Não pode ser este o sentido da norma em exame.

Da análise dos autos, verifica-se que a suplicante não logrou comprovar por meio do necessário lastro contábil/documental que a saída recursos se destinaram a outros eventos a não ser aqueles constantes da peça acusatória, qual seja: pagamentos realizados a terceiros sem a devida comprovação da causa ou da operação.

Em suma, restou comprovado, pela autoridade fiscal, da utilização por parte da suplicante de um artifício na movimentação de seus recursos via estabelecimentos bancários. Emitia recursos para terceiros sem a devida comprovação da causa ou da operação. Ou seja, efetuava pagamentos, através de cheques, para pagamentos a terceiros, a mando da recorrente, real proprietária dos recursos movimentados, cujo destino final dos recursos omitiu na contabilidade e quando intimada não declinou o destino dado aos recursos retirados (pagamentos sem causa e/ou operação não comprovada).

Assim, a conjugação dos pagamentos sem causa efetuados está em acordo com o preceito legal contido no art. 61 e parágrafos, da Lei n.º 8.981/95, atributivo de efeito àquele acontecimento, compõe o fato jurídico gerador do imposto de renda na fonte ali vislumbrado.

Nestes termos, e por ser da essência daquele dispositivo, torna-se necessário à discussão sobre a necessidade ou não da identificação do beneficiário e da origem da operação, bem como do nexos causal com o emitente (comprovação da operação ou a sua causa).

Existe o princípio genérico da legalidade segundo o qual somente a lei é fonte de direito. Há, ainda, um princípio específico de legalidade que supõe a existência de lei específica para qualquer tributo possa ser cobrado do contribuinte. Não basta, portanto, existência de lei anterior, mas faz-se necessário que esta especifique em que circunstâncias se há de cobrar o tributo. É o que certos tributaristas denominam de princípio da reserva da lei. O poder Público está impedido, de instituir ou aumentar tributo sem lei específica a respeito. Se ninguém é obrigado a fazer ou não fazer alguma coisa senão em virtude de lei, é óbvio que o Estado não poderá impelir alguém a pagar tributo, a não ser que exista lei anterior prevendo a hipótese.

Vivemos em um Estado de Direito, onde deve imperar a lei, de tal sorte que o indivíduo só se sentirá forçado a fazer ou não fazer alguma coisa compelido pela lei. Daí porque o lançamento ser previsto no art. 142 do Código Tributário Nacional como atividade plenamente vinculada, isto é, sem possibilidade de cobrança se firmar em ato discricionário, e, por outro lado, obrigatória, isto é o órgão da administração não pode deixar de cobrar o tributo previsto em lei.

Diz o diploma legal - Lei nº 8.981, de 1995:

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

§ 1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou 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.

De acordo com a norma acima reproduzida, a lei estabelece 3 (três) hipóteses distintas de incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, a saber:

a) – Pagamentos efetuados a beneficiários não identificados – quando a Pessoa Jurídica, devidamente intimada, não logra êxito em identificar para quem efetuou o pagamento, ou se o Fisco fizer prova de que o beneficiário que a Pessoa Jurídica registrou e aponta como receptor do pagamento, de fato, nada tenha recebido;

b) – Pagamentos sem causa – a Pessoa Jurídica não logra êxito em comprovar a efetividade da operação relacionada ao pagamento, ou se o Fisco fizer prova de sua inidoneidade, ou seja, de que a operação não se realizou. No caso de pagamentos efetivos de operações inexistentes, lastreados em documentação inidônea, além do lançamento do IRF, é cabível a glosa dos custos/despesas, tratando-se de Pessoa Jurídica optante pelo lucro real;

c) – Concessão de benefícios indiretos de que tratam o artigo 74 da Lei nº 8.383, de 1991 – se o valor correspondente ao benefício for tratado como remuneração dos beneficiários para fins de incidência do imposto de renda.

Em relação às hipóteses “a” e “b” cabe ao fisco, antes de qualquer coisa, assegurar-se de que os pagamentos foram realizados, pois o fato gerador ocorre justamente pela percepção desses valores pelos beneficiários. A ocorrência do pagamento deve estar provada. Todavia, essa prova pode ser feita com a própria contabilidade da empresa. Nesse caso, se houver erro nos registros contábeis, o ônus da prova é do interessado.

No que tange ao item “c”, cabe ao fisco fazer prova da ocorrência dos benefícios indiretos.

É de se frisar, que o que está sendo tributado, exclusivamente na fonte, são os rendimentos recebidos pelos terceiros, sócios ou pessoas não identificadas. O interessado é o sujeito passivo da obrigação tributária por ter realizado o pagamento irregular. Não se trata de tributação dos recursos utilizados nos pagamentos, até porque, em princípio, o ingresso de tais recursos se deu de forma regular.

Todavia, em que pese tudo isso, data máxima vênia, entendo que ficou perfeitamente definido o fato gerador do IRF com base no artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1995. Já que o seu aparente nó górdio situa-se na fronteira entre a ocorrência ou não da efetuação do pagamento dos valores lançados, pressupostos materiais para o necessário enquadramento

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

Autenticado digitalmente em 17/07/2012 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 17/07/2012 por NELSON MALLMANN

Impresso em 17/07/2012 por JOSE ROBERTO DE FARIA - VERSO EM BRANCO

naquele tipo legal. Nos autos, restou devidamente comprovado que os pagamentos existiram e a autuada não justificou, de forma convincente, a operação e/ou a causa destes valores pagos.

Ora, está claro nos autos do processo que as contas bancárias movimentadas pertenciam a recorrente. Assim, o fato de utilizar os recursos depositados na conta bancária pertencentes a suplicante para efetuar pagamentos a terceiros sem a devida comprovação da operação ou causa, tem a mesma repercussão de se fosse a própria empresa que tivesse emitido os cheques para si mesmo. Neste caso, o ônus da prova é da empresa é ela que deve esclarecer para onde foram parar os recursos retirados (foram para fazer Caixa na empresa, para efetuar pagamentos diversos?), se a empresa não justificar de forma razoável é de se presumir que tais recursos foram utilizados para efetuar pagamentos sem causa.

Restou claro nos autos, que a suplicante não explicou e nem comprovou através de documentação hábil e idônea, de forma convincente, as razões que a levaram efetuar ao pagamentos questionados pela autoridade fiscal lançadora. Apresenta somente alegações não lastreadas por documentos hábeis que demonstrassem de forma clara o acontecido. Os documentos alegados como prova, por si só, não são suficientes para justificar qualquer dúvida quanto à efetividade da infração que lhe é imputada, uma vez se tratarem de alegações com a juntada de documentos, que não demonstram de forma cabal o ocorrido.

Da mesma forma, é improcedente e sem qualquer fundamento o entendimento da recorrente de que o fisco se apegou somente a aspectos formais do lançamento.

Ao contrário de suas alegações, exatamente no que competia à empresa é que o fisco encontrou irregularidades, pois os dados que lhe foram apresentados são inidôneos e não hábeis para lastrear os argumentos apresentados, e isso é fruto das irregularidades praticadas (movimentar recursos financeiros para terceiros e omitir estes dados na contabilidade da empresa).

É fato que o direito processual consagrou o princípio de que a prova incumbe a quem afirma. Porém, é igualmente sabido que não se pode apresentar prova incontestada de fato negativo, como por exemplo, no caso da lide, que os pagamentos não existiram. Nesses casos admite-se que a prova se faça por meios dos lançamentos bancários existentes, cabendo à parte demandada a contraprova de que os pagamentos efetuados se destinaram a beneficiário identificado, comprovando a respectiva operação e causa.

É remansoso nos autos, que houve a realização dos pagamentos. Entretanto, se a suplicante não trouxe aos autos documentação comprobatória que os pagamentos se destinaram a beneficiário identificado, indicando a causa e comprovando a operação, está evidente, que os recursos foram repassados para alguém não identificado ou quando identificado não ficou comprovada a operação ou a sua causa.

Ora, só no fato de não restar comprovada a sua causa, já estaria caracterizada com perfeição uma das hipóteses previstas no artigo 61, da Lei nº 8.981/95.

No presente caso, não existem comprovantes indicando as razões de ter como beneficiários de pagamentos as pessoas físicas e jurídicas arroladas. Ou seja, não ficou comprovada a causa dos pagamentos realizados, razão pela qual a autoridade fiscal lançadora considerou ilícitos os procedimentos, porque, entendia que estes revelavam a intenção clara da recorrente em omitir a verdadeira intenção do repasse dos recursos.

É de se esclarecer, que é cristalino que os pressupostos de incidência são diversos, ou seja, “quando não for indicada a operação”, “quando não for indicada a causa”, e “quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário”. Como também é evidente que os pressupostos de incidência previstas neste artigo não são cumulativos, ou seja, basta ocorrer um deles para que flore o fato gerador do imposto de renda na fonte.

Não nos parece relevante o argumento fundado exclusivamente no fato de que os discutidos valores estavam devidamente registrados e escriturados no Livro Diário, já que não há discussão sobre este fato, e sim que não houve comprovação que aqueles pagamentos realizados, estivessem realmente vinculados a pagamentos que correspondessem a compromissos reais assumidos pela empresa, com a devida documentação hábil e idônea. Indiscutivelmente, a escrituração só é válida quando lastreada em documentos hábeis e idôneos.

Entendo, que é inútil examinar se a escrituração era regular ou não, ou se o valor encontrava-se ou não escriturado, pois o artigo 61, § 1º, da Lei nº 8.981, de 1995, é claro ao dispor que “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.” No caso sob exame a contribuinte, com ou sem escrituração regular, não logrou provar a causa dos pagamentos objeto da autuação.

Entendo que está perfeitamente caracterizada a hipótese descrita na lei – a falta de comprovação da causa dos pagamentos realizados -, por outro lado, é, totalmente, descabidas as alegações de que o pagamento está escriturado regularmente com a emissão do documentário fiscal relativo às operações, já que não foi comprovada a operação ou a sua causa.

Ora, o efeito da presunção “júrís tantum” é de inversão do ônus da prova. Portanto, cabia ao sujeito passivo se o quisesse apresentar provas da efetiva operação ou causa. Oportunidade que lhe foi proporcionada tanto durante o procedimento administrativo, através de intimação, como na impugnação, na fase ora recursal. Nada foi acostado aos autos, que afastasse a presunção legal autorizada de que os pagamentos foram realizados a beneficiários sem causa.

Insurge-se a suplicante, com ênfase, em oposição a essa conclusão do fisco. Na sua veemência argumentativa, a suplicante chega afirmar, em algumas passagens de sua defesa, que não pode acordar com a prática adotada pela auditoria fiscal, indevidamente endossada pela decisão de Primeira Instância, que, abstando-se de aprofundar o procedimento investigatório de fiscalização, colheram, por amostragem, informações estanques, desconexas e nada conclusivas, para, embasados nestas, impor à empresa tão despropositado ônus tributário.

Ora, se bem compreendi o sentido das afirmações da suplicante nessa linha de exposição de seu pensamento, constituem elas, “data vênia”, flagrante despropósito, haja vista que a função precípua do fisco é a de examinar a essência e a natureza dos fatos e dos negócios jurídicos, sendo irrelevante o nome que os contribuintes lhes tenham emprestado na escrituração ou na operacionalização.

Nesta linha de raciocínio, que está em conformidade com a jurisprudência deste Conselho de Contribuintes, também improcedente assertiva da suplicante no sentido que o fisco efetuou o lançamento por presunção, nada provando.

Não se pode questionar a validade do emprego de indícios para mediante ilações deles extraídas provarem-se situações que, em face de particularidades próprias, não se poderiam provar de outra forma. Situações, que as partes envolvidas procuram manter em sigilo por prejudicarem interesses de terceiros os quais, mais tarde, iriam tentar demonstrar o oposto. Por isso, não se documentam estes atos e mantém-se cuidadosamente guardados os apontamentos ou registros paralelos a eles correspondentes. E, por questão de segurança, tais papéis não são, em regra autografados por ninguém.

A prova da existência desses atos torna-se assim dificultados e só mesmo através de indícios se pode chegar ao fato final. E este indício serve de base à presunção comum capaz de convencer o julgador da verdade de um fato.

Como no direito processual brasileiro, para provar-se um fato, são admissíveis todos os meios legais, inclusive os moralmente legítimos ainda que não especificados na lei adjetiva e, sendo livre a convicção do julgador, não há porque se afastar a presunção como meio de prova no caso dos autos.

A presunção comum que convence a autoridade administrativa da existência de um fato que o contribuinte procura ocultar ao fisco é a mesma.

A propósito de presunção, valemo-nos do magistério de Gilberto de Ulhôa Canto (Presunções no Direito Tributário – Resenha Tributária – SP 1991 – pág. 3 e 4), que assim leciona:

2.2 – Na presunção toma-se como sendo a verdade de todos os casos, aquilo que é verdade da generalidade dos casos iguais, em virtude de uma lei de freqüência ou de resultados conhecidos, ou em decorrência da previsão lógica do desfecho. Porque na grande maioria das hipóteses análogas determinada situação se retrata ou define de um certo modo, passa-se a entender que desse mesmo modo serão retratadas e definidas todas as situações de igual natureza. Assim, o pressuposto lógico da formulação preventiva consiste na redução, a partir de um fato conhecido, da conseqüência já conhecida em situações verificadas no passado; dada à existência de elementos comuns, conclui-se que o resultado conhecido se repetirá. Ou, ainda, infere-se o acontecimento a partir do nexa casual lógico que liga aos dados antecedentes.

2.3 – As presunções podem ser, segundo a sua origem: a) simples ou comuns, quando inferidas pelo raciocínio do homem a partir daquilo que ordinariamente acontece, ou b) legais ou de direito, quando estabelecidas na lei. Em ambos os casos terá de haver nexa causal entre duas situações (a atual e a sua conseqüente); a diferença entre elas consiste apenas em que no segundo é a lei que recorre à presunção, enquanto que no primeiro é o seu aplicador ou intérprete que a formula. Daí, a conseqüente distinção entre as duas figuras possíveis da presunção, a que incide na própria elaboração da norma (direito substantivo) e a que constitui modalidade probatória (direito adjetivo).

2.4 – Segundo a sua força, as presunções podem ser a) relativas (jûris tantum) ou absolutas (jûris et de jure). Nas do primeiro tipo a norma é formulada de tal maneira que a verdade legal enunciada pode ser elidida pela prova de sua irrealidade. Nas do segundo tipo, pelo contrário, tem-se como certo aquilo que a norma previu, até mesmo em face da eventual prova de que na realidade a previsão deixou de materializar-se.

Ora, o artifício é tão manifesto que salta aos olhos de quem está analisando os fatos descritos nos autos, pois se os fatos levantados e descritos pela fiscalização não fossem verdadeiros a suplicante já teria apresentado provas cabais de que os pagamentos realizados para os terceiros, se destinaram a saldar compromissos reais assumidos pela empresa apresentado a respectiva documentação hábil e idônea para esclarecer o assunto, e não ficaria em meras alegações, com lastro probante muito frágil.

Por outro lado, as evidências, colhidas pela fiscalização, vão muito além da simples presunção, pois demonstrou, ao rastrear a movimentação financeira das quantias despendidas, que estas não tiveram por efetivas destinatárias os supostos emitentes dos cheques, já que, como aceito pela suplicante, os recursos movimentados nas contas bancárias em questão pertenciam à empresa.

Assim, é cristalino que os recursos não ficaram com as pessoas que constam da contabilidade, mas terceiros não conhecidos (pagamentos sem causa e/ou operação não comprovada). Os elementos apresentados pela fiscalização são contundentes ao evidenciar o reiterado emprego de subterfúgios.

Ademais, a matéria foi devidamente detalhada no julgamento de primeira instância, razão pelo qual peço vênia a nobre Relator para adotar o seu voto, como se fosse aqui transcrito, como reforço ao meu entendimento sobre a matéria

Concluo, pois, que permanece sem comprovação a causa dos pagamentos efetuados, motivo pelo qual é de se manter o imposto de renda na fonte sobre os pagamentos relacionados no auto de infração, face ao disposto na Lei nº 8.991, de 1995, art. 61 (artigo 674, do RIR/1994).

Da mesma forma, não cabe razão a recorrente no que tange às alegações de ilegalidade / ofensas a princípios constitucionais (razoabilidade, capacidade contributiva, inconstitucionalidade, não confisco e juro abusivos), o exame das mesmas escapa à competência da autoridade administrativa julgadora.

Há que se destacar que à autoridade fiscal cabe verificar o fiel cumprimento da legislação em vigor, independentemente de questões de discordância, pelos contribuintes, acerca de alegadas ilegalidades/inconstitucionalidades, sendo a atividade de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, como previsto no art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Não há dúvidas de que se entende como procedimento fiscal à ação fiscal para apuração de infrações e que se concretize com a lavratura do ato cabível, assim considerado o termo de início de fiscalização, termo de apreensão, auto de infração, notificação, representação fiscal ou qualquer ato escrito dos agentes do fisco, no exercício de suas funções inerentes ao cargo. Tais atos excluirão a espontaneidade se o contribuinte deles tomar conhecimento pela intimação.

Os atos que formalizam o início do procedimento fiscal encontram-se elencados no artigo 7º do Decreto n.º 70.235, de 1972. Em sintonia com o disposto no artigo 138, parágrafo único do Código Tributário Nacional, esses atos têm o condão de excluir a espontaneidade do sujeito passivo e de todos os demais envolvidos nas infrações que vierem a ser verificadas.

Em outras palavras, deflagrada a ação fiscal, qualquer providência do sujeito passivo, ou de terceiros relacionados com o ato, no sentido de repararem a falta cometida não exclui suas responsabilidades, sujeitando-os às penalidades próprias dos procedimentos de ofício. Além disso, o ato inaugural obsta qualquer retificação, por iniciativa do contribuinte e torna ineficaz consulta formulada sobre a matéria alcançada pela fiscalização.

Ressalte-se, com efeito, que o emprego da alternativa “ou” na redação dada pelo legislador ao artigo 138, do Código Tributário Nacional, denota que não apenas a medida de fiscalização tem o condão de constituir-se em marco inicial da ação fiscal, mas, também, consoante reza o mencionado dispositivo legal, “qualquer procedimento administrativo” relacionado com a infração é fato deflagrador do processo administrativo tributário e da conseqüente exclusão de espontaneidade do sujeito passivo pelo prazo de 60 dias, prorrogável sucessivamente com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos, na forma do parágrafo 2º, do art. 7º, do Dec. nº 70.235, de 1972.

O entendimento, aqui esposado, é doutrina consagrada, conforme ensina o mestre FABIO FANUCCHI em “Prática de Direito Tributário”, pág. 220:

O processo contencioso administrativo terá início por uma das seguintes formas:

1. *pedido de esclarecimentos sobre situação jurídico-tributária do sujeito passivo, através de intimação a esse;*
2. *representação ou denúncia de agente fiscal ou terceiro, a respeito de circunstâncias capazes de conduzir o sujeito passivo à assunção de responsabilidades tributárias;*
3. *autodenúncia do sujeito passivo sobre sua situação irregular perante a legislação tributária;*
4. *inconformismo expressamente manifestado pelo sujeito passivo, insurgindo-se ele contra lançamento efetuado.*

(...).

A representação e a denúncia produzirão os mesmos efeitos da intimação para esclarecimentos, sendo peças iniciais do processo que irá se estender até a solução final, através de uma decisão que as julguem procedentes ou improcedentes, com os efeitos naturais que possam produzir tais conclusões.

No mesmo sentido, transcrevo comentário de A.A. CONTREIRAS DE CARVALHO em “Processo Administrativo Tributário”, 2ª Edição, págs. 88/89 e 90, tratando de Atos e Termos Processuais:

Mas é dos atos processuais que cogitamos, nestes comentários. São atos processuais os que se realizam conforme as regras do

processo, visando dar existência à relação jurídico-processual. Também participa dessa natureza o que se pratica à parte, mas em razão de outro processo, do qual depende. No processo administrativo tributário, integram essa categoria, entre outros: a) o auto de infração; b) a representação; c) a intimação e d) a notificação

(...).

Mas, retornando a nossa referência aos atos processuais, é de assinalar que, se o auto de infração é peça que deve ser lavrada, privativamente, por agentes fiscais, em fiscalização externa, já no que concerne às faltas apuradas em serviço interno da Repartição fiscal, a peça que as documenta é a representação. Note-se que esta, como aquele, é peça básica do processo fiscal (...).

Portanto, o Auto de Infração deverá conter, entre outros requisitos formais, a penalidade aplicável, a sua ausência implicará na invalidade do lançamento. A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa a lançamento de ofício, para exigi-lo com acréscimos e penalidades legais.

É de se esclarecer, que a infração fiscal independe da boa fé do contribuinte, entretanto, a penalidade deve ser aplicada, sempre, levando-se em conta a ausência de má-fé, de dolo, e antecedentes do contribuinte. A multa que excede o montante do próprio crédito tributário, somente pode ser admitida se, em processo regular, nos casos de minuciosa comprovação, em contraditório pleno e amplo, nos termos do artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, restar provado um prejuízo para fazenda Pública, decorrente de ato praticado pelo contribuinte.

Por outro lado, a vedação de confisco estabelecida na Constituição Federal de 1988, é dirigida ao legislador. Tal princípio orienta a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Não observado esse princípio, a lei deixa de integrar o mundo jurídico por inconstitucional. Além disso, é de se ressaltar, mais uma vez, que a multa 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, não cabendo às autoridades administrativas estendê-lo.

Assim, as multas são devidas, no lançamento de ofício, em face da infração às regras instituídas pela legislação fiscal não declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, cuja matéria não constitui tributo, e sim de penalidade pecuniária prevista em lei, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no art. 150, IV da CF., não conflitando com o estatuído no art. 5º, XXII da CF., que se refere à garantia do direito de propriedade. Desta forma, o percentual de multa aplicado está de acordo com a legislação de regência.

Ora, os mecanismos de controle de legalidade / constitucionalidade regulados pela própria Constituição Federal passam, necessariamente, pelo Poder Judiciário que detém, com exclusividade, tal prerrogativa. É inócuo, portanto, suscitar tais alegações na esfera administrativa.

De qualquer forma, há que se esclarecer que o Imposto Renda da Pessoa Física é um tributo calculado sobre a renda tributável auferida. Ou seja, é calculado levando-se em consideração aos rendimentos tributáveis auferidos e em razão do valor é enquadrada

dentro de uma alíquota, não estando o seu valor limitado à capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária.

Ademais, os princípios constitucionais têm como destinatário o legislador na elaboração da norma, como é o caso, por exemplo, do princípio da Vedação ao Confisco, que orienta a feitura da lei, a qual deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco, cabendo à autoridade fiscal apenas executar as leis.

Da mesma forma, não vejo como se poderia acolher o argumento de inconstitucionalidade ou ilegalidade formal da multa de ofício e da taxa SELIC aplicada como juros de mora sobre o débito exigido no presente processo com base na Lei n.º 9.065, de 20/06/95, que instituiu no seu bojo a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia de Títulos Federais (SELIC).

É meu entendimento, acompanhado pelos pares desta Turma de Julgamento, que quanto à discussão sobre a inconstitucionalidade de normas legais, os órgãos administrativos judicantes estão impedidos de declarar a inconstitucionalidade de lei ou regulamento, face à inexistência de previsão constitucional.

No sistema jurídico brasileiro, somente o Poder Judiciário pode declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público, através do chamado controle incidental e do controle pela Ação Direta de Inconstitucionalidade.

No caso de lei sancionada pelo Presidente da República é que dito controle seria mesmo incabível, por ilógico, pois se o Chefe Supremo da Administração Federal já fizera o controle preventivo da constitucionalidade e da conveniência, para poder promulgar a lei, não seria razoável que subordinados, na escala hierárquica administrativa, considerasse inconstitucional lei ou dispositivo legal que aquele houvesse considerado constitucional.

Exercendo a jurisdição no limite de sua competência, o julgador administrativo não pode nunca ferir o princípio de ampla defesa, já que esta só pode ser apreciada no foro próprio.

Se verdade fosse, que o Poder Executivo deva deixar aplicar lei que entenda inconstitucional, maior insegurança teriam os cidadãos, por ficarem à mercê do alvedrio do Executivo.

O poder Executivo haverá de cumprir o que emana da lei, ainda que materialmente possa ela ser inconstitucional. A sanção da lei pelo Chefe do Poder Executivo afasta - sob o ponto de vista formal - a possibilidade da arguição de inconstitucionalidade, no seu âmbito interno. Se assim entendesse, o chefe de Governo vetá-la-ia, nos termos do artigo 66, § 1º da Constituição. Rejeitado o veto, ao teor do § 4º do mesmo artigo constitucional, promulgue-a ou não o Presidente da República, a lei haverá de ser executada na sua inteireza, não podendo ficar exposta ao capricho ou à conveniência do Poder Executivo. Faculta-se-lhe, tão-somente, a propositura da ação própria perante o órgão jurisdicional e, enquanto pendente a decisão, continuará o Poder Executivo a lhe dar execução. Imagine-se se assim não fosse, facultando-se ao Poder Executivo, através de seus diversos departamentos, desconhecer a norma legislativa ou simplesmente negar-lhe executoriedade por entendê-la, unilateralmente, inconstitucional.

A evolução do direito, como quer o suplicante, não deve pôr em risco toda uma construção sistêmica baseada na independência e na harmonia dos Poderes, e em cujos princípios repousa o estado democrático.

Não se deve a pretexto de negar validade a uma lei pretensamente inconstitucional, praticar-se inconstitucionalidade ainda maior consubstanciada no exercício de competência de que este Colegiado não dispõe, pois que deferida a outro Poder.

Ademais, matéria já pacificada no âmbito administrativo, razão pela qual o Presidente do Primeiro Conselho de Contribuintes, objetivando a condensação da jurisprudência predominante neste Conselho, conforme o que prescreve o art. 30 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (RICC), aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998, providenciou a edição e aprovação de diversas súmulas, que foram publicadas no DOU, Seção I, dos dias 26, 27 e 28 de junho de 2006, vigorando para as decisões proferidas a partir de 28 de julho de 2006.

Atualmente estas súmulas foram convertidas para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, pela Portaria CARF nº 106, de 2009 (publicadas no DOU de 22/12/2009), assim redigidas: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2)” e “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).”

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann

DF CARF MF

Fl. 523

Processo nº 11065.003759/2006-18
Acórdão n.º 2202-01.919

S2-C2T2
Fl. 139

Declaração de Voto

CÓPIA



Tema: PAGAMENTO DE BENEFÍCIOS INDIRETOS NÃO ADICIONADOS
AS RESPECTIVAS REMUNERAÇÕES

Conselheiro (a): Nelson Mallmann



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

Processo n° 11065.002516/2005-73
Recurso n° 999.999 Voluntário
Acórdão n° 2202-01.885 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de junho de 2012
Matéria IRRF
Recorrente ARTECOLA INDÚSTRIAS QUÍMICAS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Período de apuração: 09/03/2001 a 04/08/2004

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 n° 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.

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.

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 a falta de recolhimento de Imposto de Renda na Fonte.

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).

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Rafael Pandolfo, Odmir Fernandes, Pedro Anan Junior e Nelson Mallmann. Ausentes justificadamente, os Conselheiros Antonio Lopo Martinez e Helenilson Cunha Pontes.

Relatório

ARTECOLA INDÚSTRIA QUIMICAS LTDA., contribuinte inscrita no CPF/MF 458.166.389-04, com domicílio fiscal na cidade de Campo Bom, Estado do Rio Grande do Sul, à Estrada RS 239, nº 5801, Bairro Industrial, jurisdicionada a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Novo Hamburgo - RS, inconformada com a decisão de Primeira Instância (fls. 273/275), prolatada pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre - RS, recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 280/295.

Contra a contribuinte acima mencionada foi lavrado, em 22/08/2005, Auto de Infração de Imposto de Renda Retido na Fonte (fls. 221/235), com ciência pessoal, em 22/08/2005 (fls. 221), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 501.747,64 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Retido na Fonte, acrescidos da multa de lançamento de ofício normal de 75% e dos juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor do imposto de renda, relativo aos períodos de apuração 09/03/2001 a 04/08/2004.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização externa, onde a autoridade fiscal lançadora entendeu haver falta de recolhimento do Imposto de Renda na Fonte sobre remuneração indireta, relativo pagamentos efetuados a título de remuneração indireta, aos sócios, administradores, diretores, gerentes e seus assessores. Infração capitulada nos arts. 358, 622 e 675 do RIR/1999.

A Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela constituição do crédito tributário lançado esclarece, ainda, através do Relatório do Trabalho Fiscal, datado de 22/08/2005 (fls. 207/220), entre outros, os seguintes aspectos:

- que a fiscalizada é uma sociedade por cotas de responsabilidade limitada que tem por atividade principal a indústria, comércio, importação e exportação de adesivos, colas, tintas, solventes, elastômeros, calçados, equipamentos de proteção individual, materiais tintoriais produtos químicos, produtos de limpeza em geral, borracha, matéria plástica em geral, dentre outras, conforme consta na Consolidação do Contrato Social Artecola Indústrias Químicas Ltda. arquivado na Junta Comercial do Estado de São Paulo, sob o nº 270.197/04-7;

- que examinando a escrituração contábil da fiscalizada, verificamos que a mesma registrou despesas realizadas com a empresa Incentive House S/A que caracteriza remuneração indireta de diretores, gerentes e seus assessores;

- que diante da constatação das diversas despesas correspondente aos pagamentos a Incentive House S/A, escrituradas em sua grande maioria a débito da conta de resultado Promoções e Marketing a fiscalizada foi intimada a disponibilizar os documentos comprobatórios dos respectivos lançamentos;

- que em análise as notas fiscais apresentadas, tendo como emitente a Incentive House S/A, verificamos que no corpo de algumas constava a informação "carga nos

cartões Flexcard" (ex. fls. 124) em outras "recarga de Cartões Flexcard" sendo que em uma também constava a informação "programa de estímulo ao aumento da produtividade";

- que, desta forma, a Artecola foi intimada a esclarecer de forma pormenorizada o que seriam os cartões Flexcard (fls. 81 a 83), a informar a totalidade dos valores pagos a Incentive House S/A no decorrer do ano-calendário de 2000, bem como, relacionar os beneficiários dos cartões Flexcard, informando o nome, CPF e cargo/função que exerciam no Artecola;

- que em resposta a fiscalizada informou que o serviço descrito como carga o suprimento de numerário dos cartões pelo valor correspondente ao incentivo da produção face à existência do "PPR" - Programa de participação dos empregados nos resultados das empresas (fls. 75, 84 e 85);

- que a fiscalizada informou, ainda, que os cartões Flexcard constituíam um benefício a título de prêmio como incentivo A produtividade sendo que a Incentive House tem por objeto a prestação de serviços de desenvolvimento de programas de marketing de relacionamento, motivação, incentivo e fidelidade. A contratação desta empresa foi com o fulcro da aplicação desta tecnologia como incentivo A produtividade mediante pagamento de prêmio;

- que foi fornecida pela fiscalizada a relação dos beneficiários dos cartões Flexcard com informação do cargo/função por eles ocupados na Artecola. Foi, também, fornecida a relação dos valores pagos como prêmio individualizadamente para cada beneficiário onde consta a data do pagamento e a nota fiscal a que se referem;

- que tendo em vista que os valores referentes aos pagamentos realizados através da Incentive House S/A, no decorrer do ano-calendário de 2000, não foram adicionados aos salários/remuneração dos respectivos beneficiários, foi lavrado o Auto de Infração constante no processo n.º 11065.001419/2005-63 com a exigência do respectivo Imposto de Renda Retido na Fonte, cuja ciência se deu em 29/05/2005;

- que, em 09/05/2005, foi lavrado o Termo Solicitação de Informações e Documentos n.º 07 (fls. 97 e 98) a informar a totalidade dos valores pagos a Incentive House S/A nos anos-calendário de 2001, 2002, 2003 e 2004 relacionando a data de cada pagamento, valor pago e número da nota fiscal a que se referem, bem como, relacionar os beneficiários dos cartões Flexcard, informando o nome, CPF e cargo/função que exerciam no Artecola. Foi solicitado, ainda, relativamente aos anos-calendário de 2001, 2002, 2003 e 2004 que apresentasse, individualizadamente para cada beneficiário, relação dos benefícios concedidos, data do pagamento/crédito e o valor do benefício;

- que, no mesmo termo, indagou-se a fiscalizada se os valores correspondentes As notas fiscais/faturas emitidas pela Incentive House foram integralmente pagos pela Artecola Indústrias Químicas Ltda. ou se ocorreu algum rateio, com as demais empresas do grupo, quando dos pagamentos;

- que, em 08/06/2005 a fiscalizada entregou resposta ao Termo de Solicitação de Informações e Documentos N.º 07 anexando relação dos beneficiários dos cartões Flexcard com a informação do CPF e cargo/funcão exercido (fls. 100), planilha com os valores pagos para cada beneficiário com a respectiva data e nota fiscal (fls. 106 a 111), planilha com o total dos valores pagos a Incentive House nos anos-calendário de 2001, 2002, 2003 e 2004 com a data do pedido, valor do crédito e número da nota fiscal (fls. 112 a 117) e outra com os dados por ano-calendário (fls. 101 a 105);

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

Autenticado digitalmente em 27/06/2012 por NELSON MALLMANN. Assinado digitalmente em 27/06/2012 por

NELSON MALLMANN

Impresso em 29/06/2012 por HIULY RIBEIRO TIMBO - VERSO EM BRANCO

Processo nº 11065.002516/2005-73
Acórdão n.º 2202-01.885

S2-C2T2
Fl. 130

- que a Artecola em resposta ao Termo de Solicitação de Informações e Documentos N.º 09 (f. is. 181 a 183) informou que "Data Pedido" constante nas planilhas apresentadas equivale a data em que os benefícios pagos através dos Cartões Flexcard foram efetivamente creditados, que não adicionou os benefícios pagos através dos cartões FLEXCARD nos anos-calendário de 2001 a 2004 aos salários/remuneração em vista tratar-se de pagamento de prêmio de produtividade;

- que segundo informações da própria fiscalizada os beneficiários recebiam os cartões e faziam seu uso na forma de cartões de crédito que serviam para a aquisição de bens (fls. 95);

- que na mesma data informou que em relação As notas fiscais e faturas emitidas pela Incentive House S/A nos anos-calendário de 2001, 2002, 2003 e 2004 não houve rateio do pagamento do valor entre outras empresas do grupo;

- que de acordo com o Art. 358 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto 3.000/98, integrarão a remuneração dos beneficiários as despesas com benefícios e vantagens concedidos pela empresa a administradores, diretores, gerentes e seus assessores, pagas diretamente ou através da contratação de terceiros, tais como a aquisição de alimentos ou quaisquer outros bens para utilização pelo beneficiário fora do estabelecimento da empresa;

- que, ainda, de acordo com o art. 358 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto 3.000/98 a empresa deverá identificar os beneficiários dos rendimentos e adicionará aos respectivos salários os valores a elas correspondentes. Caso os valores não tenham sido adicionados da forma descrita haverá a tributação dos respectivos valores, exclusivamente na fonte, observado o disposto no art. 675 do RIR/99;

- que conforme resposta da própria fiscalizada ela não adicionou os valores dos prêmios de produtividade aos salários/remuneração dos beneficiários, o que implica a tributação exclusiva na fonte dos respectivos valores, à alíquota de trinta e cinco por cento (35%), nos termos do art. 675 do RIR/99. O art. 61 da Lei n.º 8981/95 estabelece que rendimento será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recairá o imposto.

- que, em 08/06/2005, quando do atendimento do Termo de Solicitação de Informações e Documentos n.º 07 de 09/05/2005 a fiscalizada informou que apresentou "Declaração de Compensação" do IRRF sobre os rendimentos efetivamente pagos no período de 2001 e 2004, tendo anexado cópias das notas fiscais pagas a Incentive House S/A (fls. 118 a 175);

- que em consulta aos sistemas informatizados da Receita Federal constatamos que a fiscalizada efetivamente entregou na mesma data em que foi intimada a apresentar a totalidade dos valores pagos a Incentive House S/A nos anos-calendário de 2001, 2002, 2003 e 2004, Pedido de Ressarcimento ou Restituição - Declaração de Compensação (fls. 184 a 202) declarando valores de IRRF sobre rendimentos do trabalho assalariado;

- que considerando que os PER/DCOMP N.º 10615.12339.090505.1.7.01-3668 e 12355.32426.090505.1.3.01-9708 foram apresentados confessando débitos referentes a rendimentos do trabalho assalariado, a fiscalizada foi intimada através do Termo de Solicitação de Informações e Documentos N.º 11 (fls. 203 a 205) a informar se os respectivos valores

correspondem a pagamentos de IRRF que a fiscalizada entende devidos a título de remuneração indireta paga através dos cartões Flexcard da Incentive House S/A;

- que em sua resposta ao termo (fl. 206) a fiscalizada confirmou que os valores constantes dos PER/DCOMP N ° 10615.12339.090505.1.7.01-3668 e 12355.32426.090505.1.3.01-9708 são relativos ao IRRF que ela entende devido pelos rendimentos indiretos pagos através dos cartões Flexcard;

- que em relação ao IRRF dos anos de 2001 a 2004 a espontaneidade da fiscalizada foi excluída através do Termo de Solicitação de Informações e Documentos N ° 07, de 09/05/2005. Isto porque este foi o primeiro ato em que foi expressamente referenciado o tributo (IRRF), os períodos e a matéria (remuneração indireta) objeto da ação fiscal;

- que tendo em vista que no Termo de Solicitação de Informações e Documentos N ° 07 não consta o horário da sua lavratura, consideramos que a fiscalizada apresentou os PER/DCOMP antes da exclusão de sua espontaneidade em relação ao IRRF de 2001 a 2004;

- que considerando o anteriormente descrito, dos valores apurados por esta fiscalização como devido a título do IRRF sobre rendimentos indiretos foram descontados os valores declarados pela fiscalizada, conforme demonstrado na tabela de fls. 219;

Em sua peça impugnatória de fls. 238/251, instruída pelos documentos de fls. 252/259, apresentada, tempestivamente, em 21/09/2005, a contribuinte, se indis põe, de forma parcial, contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para declarar a insubsistência do Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que assim como ocorreu no ano de 2000, nos períodos de 2001 a 2004 foram realizados pagamentos em favor dos gerentes e administradores em forma de prêmio produtividade. Os benefícios a título de prêmio foram realizados através de uma empresa terceirizada, mediante a prestação de serviços tecnologicamente desenvolvidos de programas de marketing de relacionamento, motivação, incentivo e fidelidade;

- que os pagamentos dos prêmios foram realizados por intermédio da Incentive House, mediante apresentação de Notas Fiscais Faturas contemplando os valores do incentivo produção por funcionário e o valor correspondente a comissão desta Empresa pelos serviços prestados. Ainda com relação às Notas Fiscais, foram prestadas todas as informações necessárias a perfeita identificação de todos os beneficiários dos prêmios inclusive com a indicação do cargo/função por estes exercidos;

- que diante da análise realizada pela fiscalização sobre todas as informações e documentos apresentados, entendeu a autoridade fiscal tratar-se de remuneração indireta, prevista no art. 358 do RIR/99; que em face da não inclusão dos rendimentos nos salários, incide a tributação na fonte a alíquota de 35%, de forma exclusiva;

- que o valor principal do imposto efetivamente devido de R\$ 241.477,57, correspondente à aplicação da alíquota de 27,5% sobre os valores dos prêmios atribuídos a cada um dos beneficiários, foi devidamente recolhido. O valor do imposto foi registrado contabilmente na forma de crédito da Empresa perante cada um dos beneficiários em vista do pagamento do prêmio ter sido efetuado a maior, ou seja, sem a dedução do imposto;

- que a espontaneidade do recolhimento afasta a aplicação da multa isolada A alíquota de 75% uma vez que o tributo foi recolhido;

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

Autenticado digitalmente em 27/06/2012 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 27/06/2012 por

NELSON MALLMANN

Impresso em 29/06/2012 por HILY RIBEIRO TIMBO - VERSO EM BRANCO

- que ocorre que este tratamento só é aplicável nas hipóteses de os rendimentos não terem sido agregados ao salário e não identificados os beneficiários, situação esta que não ocorreu. Em todos os pagamentos efetuados os funcionários foram devidamente identificados, inclusive com a indicação das atribuições exercidas na Empresa. Oportunamente destacamos a redação dos arts. 358 e 622 do RIR/99;

- que em todos os dispositivos mencionados verifica-se que a condição para a aplicação da alíquota majorada e ao reajustamento da base de cálculo é a falta de identificação dos beneficiários e a falta da adição ao salário. Caso o legislador quisesse dar o mesmo tratamento aos rendimentos somente pela não inclusão aos salários teria utilizado a conjunção "ou";

- que se verifica que o simples fato de na época tais valores não terem sido incorporados aos salários não impede que seja agora reconhecido, pois neste momento também é que está sendo oferecido A tributação, onde deverá ser calculada mediante a aplicação da tabela. Não há que se falar em tributação exclusiva com majoração da alíquota para 35% em vista de que os dois requisitos para a aplicabilidade nesta forma de tributação não foram satisfeitos, pois todos os beneficiários foram identificados;

- que se verifica que o simples fato de na época tais valores não terem sido incorporados dentro de um absoluto formalismo aos salários não impede que oportunamente fosse reconhecido, por esta via, a materialidade originária destes valores, uma vez que sua vinculação factual A realização dos lucros é incontestável. O formalismo foi cumprido pela impugnante através dos PER/DCOMP n.ºs. 10615.12339.090505.1.7.01-3668 e 12355.32426.090505.1.3.01-9708 — antes do recebimento do Termo de Solicitação de Informações e Documentos n.º 07, momento em que foram oferecidos à tributação os valores efetivamente pagos aos beneficiários e calculados mediante aplicação da tabela. De qualquer forma, nos termos do art. 138 do CTN, a formalização cumpriu seus efeitos de regularização sem que se fosse neste contexto entender que teria havido irregularidade;

- que a autoridade fiscal alega equivocadamente que a impugnante confirmou que os rendimentos são caracterizados como remuneração indireta: no que está equivocada. Outrossim, em resposta ao Termo de Solicitação de Informações e Documentos n.º 11 foi informado que "os valores declarados a título de IRRF nos PER/DECOMP n.ºs 10615.12339.090505.1.7.01-3668 e 12355.32426.090505.1.3.01-9708 são os incidentes sobre os valores pagos a título de prêmio produtividade através dos cartões Flexcard da Incentive House S.A.". Neste sentido, certamente não há que se falar em tributação exclusiva com majoração da alíquota para 35% em vista de que os dois requisitos para a aplicabilidade desta forma de tributação não foram satisfeitos, pois todos os beneficiários foram identificados, e, além disto, os valores pagos se vinculam a produção de resultado.

- que tendo em vista a falha cometida pela Empresa, corrigida por ocasião do recolhimento efetuado nos termos do item acima, sem dúvida que o fisco recebeu o imposto de renda correspondente As vantagens pagas aos colaboradores da Empresa, ao amparo do art. 138 do CTN. Outrossim, diante da não retenção à época deste imposto, cabe a Empresa recuperar o valor do imposto de renda junto a cada um dos beneficiários que receberam valores com vista a refazer-se do prejuízo decorrente do erro em que incidiu;

- que se verifica ainda que a autoridade fiscalizadora incorreu em grave contradição no que diz respeito à espontaneidade, primeiro em afirmar a perda em vista do recebimento do Termo de Solicitação de Informações e Documentos n.º 07 — documento este

identificado como O PRIMEIRO ATO EM QUE FOI EXPRESSAMENTE REFERENCIADO O TRIBUTO (IRRF), OS PERÍODOS E A MATÉRIA (REMUNERAÇÃO INDIRETA) OBJETO DE AÇÃO FISCAL;

- que, posteriormente a autoridade fiscalizadora afirma que em vista de não constar o horário da lavratura do Termo de Solicitação de Informações e Documentos nº 07, a autoridade considerou que a compensação foi formalizada antes da exclusão da espontaneidade. Assim considerada a seqüência das afirmações, sem dúvida a última deve ser mantida;

- que diante do exposto, tendo em vista que a majoração da base de cálculo e alíquota têm como requisito a falta de identificação dos beneficiários e a **falta da adição ao salário**, e que a aplicação da multa de 75% deve ser aplicado somente quando não reconhecida à espontaneidade, não há que se falar em tributo devido. Por outro lado, de qualquer forma, o art. 138 do CTN, por via de sua literalidade, prescreve a isenção de multas para quem tenha corrigido eventual erro de tributação antes de iniciativa fiscal.

- que ante o exposto, pelas razões de fato e de direito, requer a Impugnante seja anulado o lançamento mediante aplicação da alíquota de 35% sobre uma base reajustada, e a conseqüente anulação da multa de 75%, tendo em vista que os valores efetivamente devidos sobre os rendimentos foram recolhidos.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pela impugnante, os membros da Primeira Turma da Delegacia da Receita do Brasil de Julgamento em Porto Alegre - RS, concluíram pela procedência da ação fiscal e pela manutenção do crédito tributário, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que a legislação citada estabelece, portanto, que, em caso de remuneração indireta paga a administradores, diretores, gerentes e seus assessores, diretamente ou através da contratação de terceiros, se não houver identificação dos beneficiários e adição dos valores correspondentes aos respectivos salários, os rendimentos devem ser tributados exclusivamente na fonte, à alíquota de 35% e com reajustamento do respectivo valor bruto;

- que a lei não é explícita quanto ao momento em que deveriam estar cumpridas as condições da identificação dos beneficiários e adição dos valores aos salários;

- que uma interpretação sistemática e teleológica da norma permitiria inferir que o prazo máximo para o cumprimento das exigências do art. 74, § 1º, da Lei 8.383/91 seria o da entrega das declarações de imposto de renda na fonte (DIRF), quando então seria disponibilizado o comprovante de retenção previsto no art. 941 do RIR/99. Isso possibilitaria à fonte compensar a retenção, se fosse o caso, na sua declaração de rendimentos (art. 943, § 2º, do RIR/99). Tal interpretação seria razoável considerando-se o propósito da diferença entre as alíquotas: se a opção for pela não-identificação dos beneficiários, a alíquota de 35% sobre os rendimentos, considerados como líquidos corresponderia à compensação por uma possível perda tributária, diante da falta de informação desses rendimentos ao fisco (considere-se que a alíquota aplicável na fonte pode ser inferior à alíquota do ajuste e que o fisco perderia o conhecimento das transmutações patrimoniais subseqüentes); se a opção for pela tributação com base na tabela progressiva, faz-se necessária a identificação e a adição dos rendimentos aos salários para que o ajuste seja efetuado na declaração de rendimentos dos beneficiários;

- que o art. 138 do CTN diz que a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora. O art. 7º, § 1º, do Decreto 70.235/72 preconiza que o início do procedimento

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

Autenticado digitalmente em 27/06/2012 por NELSON MALLMANN. Assinado digitalmente em 27/06/2012 por

NELSON MALLMANN

Impresso em 29/06/2012 por HIULY RIBEIRO TIMBO - VERSO EM BRANCO

Processo nº 11065.002516/2005-73
Acórdão n.º 2202-01.885

S2-C2T2
Fl. 132

exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores. Assim, haveria cristalização das situações no momento do início do procedimento fiscal — aquela realidade que importaria para todos os efeitos fiscais;

- que a compensação declarada à Receita Federal produz o efeito de pagamento do crédito tributário sob condição resolutória de posterior homologação (art. 74, § 3º, da Lei 9.430/96);

- que é razoável a tese da inexistência da espontaneidade quando da apresentação das Dcomp, ainda que elas fossem oferecidas anteriormente A ação fiscal, porque as compensações não foram acompanhadas do pagamento do "tributo devido", consoante prescreve o art. 138 do CTN, mas de valor inferior (alíquota menor). A questão não merece discussão, no entanto, porque a fiscalização aceitou os pagamentos como espontâneos para o efeito de excluir a multa de ofício sobre os valores pagos;

- que a se a espontaneidade foi reconhecida para excluir a responsabilidade tributária por infrações, o mesmo não se pode dizer A adição dos rendimentos correspondentes aos *respectivos salários*. A contribuinte não apresentou provas de que, até o início do procedimento fiscal em 09/05/05, tenha sido ressarcida dos valores referentes As supostas retenções, baseadas na aplicação da alíquota progressiva; se houve retificações das declarações de fonte respectivas, somente teriam ocorrido posteriormente, em 12/08/08 (fls. 260/261);

- que, ademais, conforme verificação aleatória, os órgãos competentes não foram informados (ou foram informados posteriormente) do acréscimo dos rendimentos e de retenções previdenciárias (fls. 260/271). Em síntese: não se comprovou integralmente a situação fática relativa à adição dos rendimentos correspondentes aos salários. Como resultado, ainda que a autuada tenha identificado os beneficiários, os rendimentos devem ser tributados exclusivamente na fonte, à alíquota de 35% e com reajustamento do respectivo valor bruto;

- que o silogismo estabelecido pela legislação é o seguinte: (a) premissa maior: em caso de remuneração indireta paga a administradores, diretores, gerentes e seus assessores, diretamente ou através da contratação de terceiros, se não houver identificação dos beneficiários e adição dos valores correspondentes aos respectivos salários, os rendimentos devem ser tributados exclusivamente na fonte, à alíquota de 35% e com reajustamento do respectivo valor bruto; (b) premissa menor: a autuada identificou os beneficiários, mas não adicionou os valores correspondentes aos salários (cumpriu apenas uma das exigências legais); (c) conclusão: os rendimentos são tributados exclusivamente na fonte, à alíquota de 35% e com reajustamento do respectivo valor bruto;

- que a tese exposta pela impugnante altera a lógica da lei, instituindo silogismo equivocado: (a) premissa maior: a tributação exclusiva na fonte da remuneração indireta, à alíquota de 35% e com reajuste da base de cálculo, depende da ocorrência conjunta de duas condições: os rendimentos não terem sido agregados aos salários e os beneficiários não terem sido identificados; (b) premissa menor: os beneficiários foram identificados (apesar de os rendimentos não terem sido agregados aos salários); (c) conclusão: não deve haver a tributação exclusiva na fonte.

A ementa que consubstancia a presente decisão é a seguinte:

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 27/06/2012 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 27/06/2012 por NELSON MALLMANN

Impresso em 29/06/2012 por HIULY RIBEIRO TIMBO - VERSO EM BRANCO

Período de apuração: 20/01/2000 a 28/11/2000

REMUNERAÇÃO INDIRETA.

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.

Lançamento Procedente

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 09/04/2009, conforme Termo constante às fls. 276/279, e, com ela não se conformando, a contribuinte interpôs, em tempo hábil (06/05/2009), o recurso voluntário de fls. 280/295, instruído pelos documentos de fls. 296/306, no qual demonstra irrisignação parcial contra a decisão supra, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Nelson Mallmann, Relator

O presente 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.

Não há arguição de qualquer preliminar.

Da análise da matéria contida nos autos, verifica-se que a autoridade lançadora entendeu haver falta de recolhimento de Imposto de Renda na Fonte sobre remuneração indireta. Ou seja, não houve recolhimento de imposto sobre o valor de pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a título de remuneração indireta, aos sócios, administradores, diretores, gerentes e seus assessores.

Observa-se que a própria fiscalizada concorda de que ela não adicionou os valores dos prêmios de produtividade aos salários/remuneração dos beneficiários, o que, a princípio, implica a tributação exclusiva na fonte dos respectivos valores, a alíquota de trinta e cinco por cento (35%), nos termos do art. 675 do RIR/99. O art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995 estabelece que o rendimento será considerado líquido, cabendo o reajustamento o respectivo rendimento bruto, sobre o qual recairá o imposto.

Inconformada, inicialmente, apresenta a sua peça impugnatória de forma parcial, alegando que o valor do imposto efetivamente devido já foi recolhido amparado, em síntese nos seguintes argumentos:

- que se verifica que o simples fato de na época tais valores não terem sido incorporados dentro de um absoluto formalismo aos salários não impede que oportunamente fosse reconhecido, por esta via, a materialidade originária destes valores, uma vez que sua vinculação factual à realização dos lucros é incontestável. O formalismo foi cumprido pela impugnante através dos PER/DCOMP n.ºs 10615.12339.090505.1.7.01-3668 e 12355.32426.090505.1.3.01-9708 — antes do recebimento do Termo de Solicitação de Informações e Documentos n.º 07, momento em que foram oferecidos à tributação os valores efetivamente pagos aos beneficiários e calculados mediante aplicação da tabela. De qualquer forma, nos termos do art. 138 do CTN, a formalização cumpriu seus efeitos de regularização sem que se fosse neste contexto entender que teria havido irregularidade;

- que a autoridade fiscal alega equivocadamente que a impugnante confirmou que os rendimentos são caracterizados como remuneração indireta: no que está equivocada. Outrossim, em resposta ao Termo de Solicitação de Informações e Documentos n.º 11 foi informado que "os valores declarados a título de IRRF nos PER/DECOMP n.ºs 10615.12339.090505.1.7.01-3668 e 12355.32426.090505.1.3.01-9708 são os incidentes sobre os valores pagos a título de prêmio produtividade através dos cartões Flexcard da Incentive House S.A.". Neste sentido, certamente não há que se falar em tributação exclusiva com majoração da alíquota para 35% *em vista* de que os dois requisitos para a aplicabilidade desta

forma de tributação não foram satisfeitos, pois todos os beneficiários foram identificados, e, além disto, os valores pagos se vinculam a produção de resultado.

- que tendo em vista a falha cometida pela Empresa, corrigida por ocasião do recolhimento efetuado nos termos do item acima, sem dúvida que o fisco recebeu o imposto de renda correspondente As vantagens pagas aos colaboradores da Empresa, ao amparo do art. 138 do CTN. Outrossim, diante da não retenção à época deste imposto, cabe a Empresa recuperar o valor do imposto de renda junto a cada um dos beneficiários que receberam valores com vista a refazer-se do prejuízo decorrente do erro em que incidiu;

- que, posteriormente a autoridade fiscalizadora afirma que em vista de não constar o horário da lavratura do Termo de Solicitação de Informações e Documentos nº 07, a autoridade considerou que a compensação foi formalizada antes da exclusão da espontaneidade;

- que diante do exposto, tendo em vista que a majoração da base de cálculo e alíquota têm como requisito a falta de identificação dos beneficiários E a **falta da adição ao salário**, e que à aplicação da multa de 75% deve ser aplicado somente quando não reconhecida à espontaneidade, não há que se falar em tributo devido. Por outro lado, de qualquer forma, o art. 138 do CTN, por via de sua literalidade, prescreve a isenção de multas para quem tenha corrigido eventual erro de tributação antes de iniciativa fiscal.

Agora em virtude de não ter logrado êxito na instância inicial, a contribuinte apresenta a sua peça recursal a este E. Conselho de Contribuintes pleiteando a reforma da decisão prolatada na Primeira Instância onde, argúi a improcedência parcial da autuação com base, em síntese, nos mesmos argumentos apresentados na fase impugnatória.

Desta forma, a discussão neste colegiado se restringe sobre a interpretação do art. 74 da Lei 8.383, de 1991, combinado com o art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995:

Diz a Lei nº 8.383, de 1991:

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 no item I.

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

Diz a Lei nº 8.981, de 1995:

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

§ 1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou 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.

No passado, em razão de dúvidas suscitadas pelos contribuintes do imposto de renda acerca do tratamento tributário dos salários indiretos, também chamados “fringe benefits”, concedidos pelas empresas a administradores, diretores, gerentes ou seus assessores, ou a terceiros que a Coordenação do Sistema de Tributação emitiu o Parecer Normativo nº 11, de 30 de setembro de 1992, que em suma diz sobre o assunto em questão:

Os salários indiretos concedidos pelas empresas e pagos a administradores, diretores, gerentes e seus assessores como benefícios e vantagens adicionais, decorrentes de cargos, funções ou empregos, serão considerados como custos ou despesas operacionais, dedutíveis para efeito de apuração do lucro real, se atenderem as condições e limites previstos na legislação do imposto de renda.

O valor do imposto pago nas condições previstas no § 2º do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991, poderá ser considerado custo ou despesa operacional caso os salários indiretos pagos também o sejam.

(...).

7 – Preliminarmente, cumpre esclarecer que apenas são tributáveis, na forma do art. 74, da Lei nº 8.383, de 1991, os benefícios e vantagens concedidos a administradores, diretores, gerentes e seus assessores, ou a terceiros em relação à pessoa

jurídica, sendo excluídos deste regime de tributação os benefícios e vantagens quando concedidos a empregados não integrantes das categorias funcionais referidas expressamente no dispositivo legal citado.

8 – É no Parecer Normativo CST n° 48/72 e na Instrução Normativa SRF n° 2/69 que vamos encontrar o conceito de administradores, diretores e sócios, cuja remuneração sujeita-se aos limites e condições estabelecidos na legislação do imposto de renda para efeito de dedutibilidade de tais dispêndios como despesa operacional:

8.1 – Administradores – Pessoas que praticam, com habitualidade, atos privativos de gerência ou de administração de negócios da empresa, e o fazem por delegação ou designação de assembléia, de diretoria ou de diretor.

São excluídos desta conceituação, os empregados que trabalham com exclusividade, em caráter permanente, para uma empresa, subordinada hierárquica e juridicamente e, como meros prepostos ou procuradores, mediante outorga de instrumento de mandato, exercem essa função cumulativamente com as de seus cargos efetivos e percebem remuneração ou salário constante do respectivo contrato de trabalho, provado com carteira profissional.

8.2 – Diretores – Denominação dada a toda pessoa que dirige ou administra um negócio ou uma soma determinada de serviços. Exercem a direção mais elevada de um instituição ou associação civil, de uma companhia ou sociedade comercial, podendo ou não ser acionistas ou associados. Os diretores são, em princípio, escolhidos por eleição de assembléia, aos períodos assinalados nos estatutos ou nos contratos sociais.

8.3 – Sócio, Diretor ou Administrador-Empregado.

Nos casos de sócio, diretor ou administrador que sejam, concomitantemente, empregados da empresa, os rendimentos auferidos, seja a título de remuneração como dirigente, seja como retribuição do trabalho assalariado, estão sujeitos, no seu total, aos limites e condições estabelecidos pela lei.

(...).

12 – A despeito de os salários indiretos abrangerem as despesas particulares dos administradores, diretores, gerentes e seus assessores, nela incluídas despesas de supermercado e cartões de crédito, pagamento de anuidade de colégios, clubes, associações, etc., julgamos despidendo tecer maiores considerações acerca da indedutibilidade de tais gastos para fins de apuração do lucro real, face à sua obviedade. Uma vez adicionados às remunerações dos beneficiários, os salários indiretos serão tratados como despesas operacionais dedutíveis, observadas as condições previstas na legislação tributária.”

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.),

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

Autenticado digitalmente em 27/06/2012 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 27/06/2012 por NELSON MALLMANN

Impresso em 29/06/2012 por HIULY RIBEIRO TIMBO - VERSO EM BRANCO

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.

De acordo com as normas, acima reproduzidas, a lei estabelece 3 (três) hipóteses distintas de incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, a saber:

a) – Pagamentos efetuados a beneficiários não identificados – quando a Pessoa Jurídica, devidamente intimada, não logra êxito em identificar para quem efetuou o pagamento, ou se o Fisco fizer prova de que o beneficiário que a Pessoa Jurídica registrou e aponta como receptor do pagamento, de fato, nada tenha recebido;

b) – Pagamentos sem causa – a Pessoa Jurídica não logra êxito em comprovar a efetividade da operação relacionada ao pagamento, ou se o Fisco fizer prova de sua inidoneidade, ou seja, de que a operação não se realizou. No caso de pagamentos efetivos de operações inexistentes, lastreados em documentação inidônea, além do lançamento do IRF, é cabível a glosa dos custos/despesas, tratando-se de Pessoa Jurídica optante pelo lucro real;

c) – Concessão de benefícios indiretos de que tratam o artigo 74 da Lei nº 8.383, de 1991 – se o valor correspondente ao benefício for tratado como remuneração dos beneficiários para fins de incidência do imposto de renda.

Em relação às hipóteses “a” e “b” cabe ao fisco, antes de qualquer coisa, assegurar-se de que os pagamentos foram realizados, pois o fato gerador ocorre justamente pela percepção desses valores pelos beneficiários. A ocorrência do pagamento deve estar provada. Todavia, essa prova pode ser feita com a própria contabilidade da empresa. Nesse caso, se houver erro nos registros contábeis, o ônus da prova é do interessado.

No que tange ao item “c”, cabe ao fisco fazer prova da ocorrência dos benefícios indiretos.

É de se frisar, que o que está sendo tributado, exclusivamente na fonte, são os rendimentos recebidos pelos terceiros, sócios ou pessoas não identificadas. O interessado é o sujeito passivo da obrigação tributária por ter realizado o pagamento irregular. Não se trata de tributação dos recursos utilizados nos pagamentos, até porque, em princípio, o ingresso de tais recursos se deu de forma regular.

Todavia, em que pese tudo isso, data máxima vênia, entendo que ficou perfeitamente definido o fato gerador do Imposto de Renda na Fonte com base no artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1995. Já que o seu aparente nó górdio situa-se na fronteira entre a ocorrência ou não da efetuação do pagamento dos valores lançados, pressupostos materiais para o necessário enquadramento naquele tipo legal. Nos autos, restou devidamente comprovado que os pagamentos existiram.

Como visto na legislação de regência, nos casos em que for confirmado o pagamento dos salários indiretos, também chamados “fringe benefits”, concedidos pelas empresas a administradores, diretores, gerentes ou seus assessores, cujos valores não foram adicionados as respectivas remunerações, na época própria, serão considerados como valores líquidos recebidos cabendo o reajustamento da base de cálculo, cujo imposto será calculado a uma alíquota de 35%, como sendo exclusivo de fonte.

No presente caso, os rendimentos pagos serão considerados líquidos, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto a alíquota de 35%.

Assim sendo, improcedente o pedido da recorrente para que seja cancelado o lançamento com a tributação à alíquota de 35% sobre a base de cálculo reajustada, limitando-se ao cálculo mediante a aplicação da tabela progressiva, qual seja, a 27,5% sobre os valores efetivamente pagos.

No que diz respeito à aplicação da multa de ofício é de se esclarecer que o demonstrativo de fls. 219/220, é claro ao demonstrar que a multa somente incidiu sobre a parcela do IRRF devido. Ou seja, a autoridade fiscal lançadora já havia compensado no Auto de Infração os valores oferecidos a tributação, de forma espontânea, através da apresentação dos pedidos de compensação, conforme se constata no Auto de Infração às fls. 226/235.

A multa de ofício incidiu somente sobre a parcela do IRRF não recolhido. Assim, não há como se falar espontaneidade sobre as parcelas que deixaram de ser recolhidas e/ou compensadas. Estas devem ser acrescidas da multa de ofício de 75%, mais os juros moratórios.

Há que se destacar que à autoridade fiscal cabe verificar o fiel cumprimento da legislação em vigor, independentemente de questões de discordância, pelos contribuintes, acerca de alegadas ilegalidades/inconstitucionalidades, sendo a atividade de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, como previsto no art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Não há dúvidas de que se entende como procedimento fiscal à ação fiscal para apuração de infrações e que se concretize com a lavratura do ato cabível, assim considerado o termo de início de fiscalização, termo de apreensão, auto de infração, notificação, representação fiscal ou qualquer ato escrito dos agentes do fisco, no exercício de suas funções inerentes ao cargo. Tais atos excluirão a espontaneidade se o contribuinte deles tomar conhecimento pela intimação.

Os atos que formalizam o início do procedimento fiscal encontram-se elencados no artigo 7º do Decreto n.º 70.235, de 1972. Em sintonia com o disposto no artigo 138, parágrafo único do Código Tributário Nacional, esses atos têm o condão de excluir a espontaneidade do sujeito passivo e de todos os demais envolvidos nas infrações que vierem a ser verificadas.

Em outras palavras, deflagrada a ação fiscal, qualquer providência do sujeito passivo, ou de terceiros relacionados com o ato, no sentido de repararem a falta cometida não exclui suas responsabilidades, sujeitando-os às penalidades próprias dos procedimentos de ofício. Além disso, o ato inaugural obsta qualquer retificação, por iniciativa do contribuinte e torna ineficaz consulta formulada sobre a matéria alcançada pela fiscalização.

Nesta altura, se faz necessário se observar, que na presente discussão restou claro que a autoridade fiscal lançadora reconheceu a espontaneidade sobre os valores que foram compensados, sobre o qual não houve a incidência de tributo e nem multa de ofício já que os valores recolhidos foram compensados no respectivo Auto de Infração, conforme Relatório do Trabalho Fiscal, verbis:

Em 08/06/2005, quando do atendimento do Termo de Solicitação de Informações e Documentos n.º 07 de 09/05/2005 a fiscalizada informou que apresentou "Declaração de Compensação" do

IRRF sobre os rendimentos efetivamente pagos no período de 2001 e 2004, tendo anexado cópias das notas fiscais pagas a Incentive House S/A (fls. 118 a 175).

Em consulta aos sistemas informatizados da Receita Federal constatamos que a fiscalizada efetivamente entregou na mesma data em que foi intimada a apresentar a totalidade dos valores pagos a Incentive House S/A nos anos-calendário de 2001, 2002, 2003 e 2004, Pedido de Ressarcimento ou Restituição - Declaração de Compensação (fls. 184 a 202) declarando valores de IRRF sobre rendimentos do trabalho assalariado.

Considerando que os PER/DCOMP N ° 10615.12339.090505.1.7.01-3668 e 12355.32426.090505.1.3.01-9708 foram apresentados confessando débitos referentes a rendimentos do trabalho assalariado, a fiscalizada foi intimada através do Termo de Solicitação de Informações e Documentos N ° 11 (fls. 203 a 205) a informar se os respectivos valores correspondem a pagamentos de IRRF que a fiscalizada entende devidos a título de remuneração indireta paga através dos cartões Flexcard da Incentive House S/A;

Em sua resposta ao termo (fl. 206) a fiscalizada confirmou que os valores constantes dos PER/DCOMP N ° 10615.12339.090505.1.7.01-3668 e 12355.32426.090505.1.3.01-9708 são relativos ao IRRF que ela entende devido pelos rendimentos indiretos pagos através dos cartões Flexcard.

Em relação ao IRRF dos anos de 2001 a 2004 a espontaneidade da fiscalizada foi excluída através do Termo de Solicitação de Informações e Documentos N ° 07, de 09/05/2005. Isto porque este foi o primeiro ato em que foi expressamente referenciado o tributo (IRRF), os períodos e a matéria (remuneração indireta) objeto da ação fiscal.

Tendo em vista que no Termo de Solicitação de Informações e Documentos N ° 07 não consta o horário da sua lavratura, consideramos que a fiscalizada apresentou os PER/DCOMP antes da exclusão de sua espontaneidade em relação ao IRRF de 2001 a 2004 (grifo não é do original).

Considerando o anteriormente descrito, dos valores apurados por esta fiscalização como devido a título do IRRF sobre rendimentos indiretos foram descontados os valores declarados pela fiscalizada, conforme demonstrado na tabela de fls. 219.(o grifo não é do original).

Resalte-se, com efeito, que o emprego da alternativa “ou” na redação dada pelo legislador ao artigo 138, do Código Tributário Nacional, denota que não apenas a medida de fiscalização tem o condão de constituir-se em marco inicial da ação fiscal, mas, também, consoante reza o mencionado dispositivo legal, “qualquer procedimento administrativo” relacionado com a infração é fato deflagrador do processo administrativo tributário e da conseqüente exclusão de espontaneidade do sujeito passivo pelo prazo de 60 dias, prorrogável sucessivamente com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos, na forma do parágrafo 2º do art. 7º, do Dec. nº 70.235, de 1972.

O entendimento, aqui esposado, é doutrina consagrada, conforme ensina o mestre FABIO FANUCCHI em “Prática de Direito Tributário”, pág. 220:

O processo contencioso administrativo terá início por uma das seguintes formas:

1. pedido de esclarecimentos sobre situação jurídico-tributária do sujeito passivo, através de intimação a esse;

2. representação ou denúncia de agente fiscal ou terceiro, a respeito de circunstâncias capazes de conduzir o sujeito passivo à assunção de responsabilidades tributárias;

3 - autodenúncia do sujeito passivo sobre sua situação irregular perante a legislação tributária;

4. inconformismo expressamente manifestado pelo sujeito passivo, insurgindo-se ele contra lançamento efetuado.

(...).

A representação e a denúncia produzirão os mesmos efeitos da intimação para esclarecimentos, sendo peças iniciais do processo que irá se estender até a solução final, através de uma decisão que as julguem procedentes ou improcedentes, com os efeitos naturais que possam produzir tais conclusões.

No mesmo sentido, transcrevo comentário de A.A. CONTREIRAS DE CARVALHO em “Processo Administrativo Tributário”, 2ª Edição, págs. 88/89 e 90, tratando de Atos e Termos Processuais:

Mas é dos atos processuais que cogitamos, nestes comentários. São atos processuais os que se realizam conforme as regras do processo, visando dar existência à relação jurídico-processual. Também participa dessa natureza o que se pratica à parte, mas em razão de outro processo, do qual depende. No processo administrativo tributário, integram essa categoria, entre outros: a) o auto de infração; b) a representação; c) a intimação e d) a notificação

(...).

Mas, retornando a nossa referência aos atos processuais, é de assinalar que, se o auto de infração é peça que deve ser lavrada, privativamente, por agentes fiscais, em fiscalização externa, já no que concerne às faltas apuradas em serviço interno da Repartição fiscal, a peça que as documenta é a representação. Note-se que esta, como aquele, é peça básica do processo fiscal (...).

Portanto, o Auto de Infração deverá conter, entre outros requisitos formais, a penalidade aplicável, a sua ausência implicará na invalidade do lançamento. A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa a lançamento de ofício, para exigi-lo com acréscimos e penalidades legais.

É de se esclarecer, que a infração fiscal independe da boa fé do contribuinte, entretanto, a penalidade deve ser aplicada, sempre, levando-se em conta a ausência de má-fé, de dolo, e antecedentes do contribuinte. A multa que excede o montante do próprio crédito

tributário, somente pode ser admitida se, em processo regular, nos casos de minuciosa comprovação, em contraditório pleno e amplo, nos termos do artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, restar provado um prejuízo para fazenda Pública, decorrente de ato praticado pelo contribuinte.

Por outro lado, a vedação de confisco estabelecida na Constituição Federal de 1988, é dirigida ao legislador. Tal princípio orienta a feita da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Não observado esse princípio, a lei deixa de integrar o mundo jurídico por inconstitucional. Além disso, é de se ressaltar, mais uma vez, que a multa 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, não cabendo às autoridades administrativas estendê-lo.

Assim, as multas são devidas, no lançamento de ofício, em face da infração às regras instituídas pela legislação fiscal não declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, cuja matéria não constitui tributo, e sim de penalidade pecuniária prevista em lei, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no art. 150, IV da CF., não conflitando com o estatuído no art. 5º, XXII da CF., que se refere à garantia do direito de propriedade. Desta forma, o percentual de multa aplicado está de acordo com a legislação de regência.

Ora, os mecanismos de controle de legalidade / constitucionalidade regulados pela própria Constituição Federal passam, necessariamente, pelo Poder Judiciário que detém, com exclusividade, tal prerrogativa. É inócua, portanto, suscitar tais alegações na esfera administrativa.

De qualquer forma, há que se esclarecer que o Imposto Renda da Pessoa Física é um tributo calculado sobre a renda tributável auferida. Ou seja, é calculado levando-se em consideração aos rendimentos tributáveis auferidos e em razão do valor é enquadrada dentro de uma alíquota, não estando o seu valor limitado à capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária.

Ademais, os princípios constitucionais têm como destinatário o legislador na elaboração da norma, como é o caso, por exemplo, do princípio da Vedação ao Confisco, que orienta a feita da lei, a qual deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco, cabendo à autoridade fiscal apenas executar as leis.

Da mesma forma, não vejo como se poderia acolher o argumento de inconstitucionalidade ou ilegalidade formal da multa de ofício e da taxa SELIC aplicada como juros de mora sobre o débito exigido no presente processo com base na Lei n.º 9.065, de 20/06/95, que instituiu no seu bojo a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia de Títulos Federais (SELIC).

É meu entendimento, acompanhado pelos pares desta Turma de Julgamento, que quanto à discussão sobre a inconstitucionalidade de normas legais, os órgãos administrativos judicantes estão impedidos de declarar a inconstitucionalidade de lei ou regulamento, face à inexistência de previsão constitucional.

No sistema jurídico brasileiro, somente o Poder Judiciário pode declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público, através do chamado controle incidental e do controle pela Ação Direta de Inconstitucionalidade.

No caso de lei sancionada pelo Presidente da República é que dito controle seria mesmo incabível, por ilógico, pois se o Chefe Supremo da Administração Federal já fizera o controle preventivo da constitucionalidade e da conveniência, para poder promulgar a lei, não seria razoável que subordinados, na escala hierárquica administrativa, considerasse inconstitucional lei ou dispositivo legal que aquele houvesse considerado constitucional.

Exercendo a jurisdição no limite de sua competência, o julgador administrativo não pode nunca ferir o princípio de ampla defesa, já que esta só pode ser apreciada no foro próprio.

Se verdade fosse, que o Poder Executivo deva deixar aplicar lei que entenda inconstitucional, maior insegurança teriam os cidadãos, por ficarem à mercê do alvedrio do Executivo.

O poder Executivo haverá de cumprir o que emana da lei, ainda que materialmente possa ela ser inconstitucional. A sanção da lei pelo Chefe do Poder Executivo afasta - sob o ponto de vista formal - a possibilidade da arguição de inconstitucionalidade, no seu âmbito interno. Se assim entendesse, o chefe de Governo vetá-la-ia, nos termos do artigo 66, § 1º da Constituição. Rejeitado o veto, ao teor do § 4º do mesmo artigo constitucional, promulgue-a ou não o Presidente da República, a lei haverá de ser executada na sua inteireza, não podendo ficar exposta ao capricho ou à conveniência do Poder Executivo. Faculta-se-lhe, tão-somente, a propositura da ação própria perante o órgão jurisdicional e, enquanto pendente a decisão, continuará o Poder Executivo a lhe dar execução. Imagine-se se assim não fosse, facultando-se ao Poder Executivo, através de seus diversos departamentos, desconhecer a norma legislativa ou simplesmente negar-lhe executoriedade por entendê-la, unilateralmente, inconstitucional.

A evolução do direito, como quer o suplicante, não deve pôr em risco toda uma construção sistêmica baseada na independência e na harmonia dos Poderes, e em cujos princípios repousa o estado democrático.

Não se deve a pretexto de negar validade a uma lei pretensamente inconstitucional, praticar-se inconstitucionalidade ainda maior consubstanciada no exercício de competência de que este Colegiado não dispõe, pois que deferida a outro Poder.

Ademais, matéria já pacificada no âmbito administrativo, razão pela qual o Presidente do Primeiro Conselho de Contribuintes, objetivando a condensação da jurisprudência predominante neste Conselho, conforme o que prescreve o art. 30 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (RICC), aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998, providenciou a edição e aprovação de diversas súmulas, que foram publicadas no DOU, Seção I, dos dias 26, 27 e 28 de junho de 2006, vigorando para as decisões proferidas a partir de 28 de julho de 2006.

Atualmente estas súmulas foram convertidas para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, pela Portaria CARF nº 106, de 2009 (publicadas no DOU de 22/12/2009), assim redigidas: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2)” e “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).”

DF CARF MF

Fl. 346

Processo nº 11065.002516/2005-73
Acórdão nº 2202-01.885

S2-C2T2
Fl. 138

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann

Declaração de Voto

CÓPIA



Tema: PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Conselheiro (a): José Evande Carvalho Araujo

Fl. 1

S2-CITI
FL 753

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

Processo n° 14041.001301/2007-63
Recurso n° 167.687 Voluntário
Turma n° 2101-01.202 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de julho de 2011
Matéria IRRF
Recorrente KINROSS PARTICIPAÇÕES LTDA.
Recorrida 2ª TURMA/DRJ-BRASÍLIA/DF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Data do Fato Gerador: 23/12/2004

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - COMPETÊNCIA PARA JULGAMENTO EM SEGUNDA INSTÂNCIA - LANÇAMENTO DE IMPOSTO DE RENDA NA FONTE.

A regra do artigo 2º, inciso IV, do Anexo II, do RICARF, somente é aplicável quando o lançamento de imposto de renda retido na fonte, entre outros, estiver baseado em fatos que serviram para configurar a prática de infração à legislação pertinente à tributação do IRPJ, situação não verificada no caso em apreço, inclusive porque as ações fiscais ocorreram em momentos distintos. Pelo entendimento do Colegiado, os fatos suscitados pela Fazenda Nacional são autônomos e independentes e, por força do artigo 3º, inciso II, do Anexo II, do RICARF, a competência para apreciação da matéria é desta Segunda Seção.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA A RESIDENTE NO EXTERIOR. ARTIFICIALIDADE DO CUSTO DE AQUISIÇÃO APRESENTADO. UTILIZAÇÃO DOS VALORES DE INVESTIMENTO REGISTRADOS NO BANCO CENTRAL DO BRASIL.

Comprovado nos autos que o custo de aquisição apresentado decorreu de organização societária artificial, efetivada com o objetivo de acobertar o ganho de capital decorrente de venda de participação societária, correta a utilização, como custo de aquisição, dos valores em moeda estrangeira registrados no Banco Central do Brasil pela vendedora, a título de investimento e reinvestimento, referente ao capital estrangeiro, que corresponde ao valor efetivamente aplicado no país.

Recurso voluntário negado.

Assinado eletronicamente em 15/07/2011 por CIRCULARO DONNET ALLAGE, Assinado digitalmente em 15/07/2011 por CIRCULARO DONNET ALLAGE, Assinado digitalmente em 15/07/2011 por JOSE EMANUEL OLIVEIRA BRAGA, Assinado digitalmente em 15/07/2011 por JOSE EMANUEL OLIVEIRA BRAGA, Assinado digitalmente em 15/07/2011 por FRANCISCO JOSE COSTA

DJ - GARE MF

Fl. 2

Processo nº 14041.001301/2007-63
Acórdão nº 2101-01.202S2-CITI
Fl. 754

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, rejeitar a preliminar de incompetência da Segunda Seção, suscitada pela PFN em sede de sustentação oral. Vencidos os Conselheiros José Raimundo Tosta Santos e Célia Maria de Souza Murphy. Pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Gonçalo Bonet Allage (relator), Alexandre Naoki Nishioka e Gilvanci Antonio de Oliveira Souza. Designado o Conselheiro José Evande Carvalho Araújo para redator do voto vencedor.

JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS - Presidente - Substituto

(Assinado digitalmente)

Gonçalo Bonet Allage - Relator

(Assinado digitalmente)

José Evande Carvalho de Araújo

(Assinado digitalmente)

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros José Raimundo Tosta Santos, José Evande Carvalho Araújo, Alexandre Naoki Nishioka, Célia Maria de Souza Murphy, Gilvanci Antônio de Oliveira Sousa e Gonçalo Bonet Allage.

Relatório

Em face de Kinross Participações Ltda., CNPJ nº 29.398.922/0001-80, foi lavrado o auto de infração de fls. 577-581 (Volume III), para a exigência de imposto de renda na fonte incidente sobre rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior, com fato gerador ocorrido em 23/12/2004, no valor de R\$ 86.788.598,91, acrescido de multa de ofício de 75% e de juros de mora calculados até 30/11/2007, totalizando um crédito tributário de R\$ 188.418.048,23.

O trabalho desenvolvido pela autoridade lançadora encontra-se detalhado no Termo de Verificação Fiscal e Anexos de fls. 583-598 (Volume III), de onde extraiu as seguintes assertivas:

Na execução dos trabalhos de fiscalização constatamos que o contribuinte adquiriu 100% das ações da empresa Morro de

Em 16/03/2011 por GONÇALO BONET ALLAGE. Assinado digitalmente em 15/03/2011 por JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS. Assinado digitalmente em 15/03/2011 por JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS. Assinado digitalmente em 15/03/2011 por JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS. Assinado digitalmente em 15/03/2011 por JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS.

2

DE C. R. R. M. 14

FL. 3

Processo nº 14041.001301/2007-63
Acórdão nº 2101-01.202S2-C1T1
Fl. 755

Ouro Investimentos S/A, que era de propriedade do Grupo Rio Tinto (investidor estrangeiro). O envio de recursos ao exterior decorrente desta operação foi objeto de fiscalização pelo Banco Central do Brasil através do PT 0501317741.

(...)

No dia 01/11/2007 o contribuinte apresentou o solicitado (fls. 505 a 572) e nos informou que "não houve ganho de capital na aquisição das ações da Morro de Ouro Investimentos S/A, posto que o valor de venda das ações foi inferior ao valor do Capital Social da sociedade."

Ressalte-se que embora a empresa fiscalizada a firme que não houve ganho de capital ela acordou com a vendedora das ações (Grupo Rio Tinto) uma indenização no valor de até US\$ 37,5 milhões mais juros e multa, caso as autoridades fiscais brasileiras a autuassem (fls. 293, 294, 418 verso e 421).

A legislação tributária brasileira, abaixo citada, estabelece que o ganho de capital decorrente da alienação de participações societárias corresponderá à diferença positiva, apurada em moeda estrangeira, entre o valor de alienação e o custo de aquisição da participação societária.

Considera-se como custo de aquisição os valores em moeda estrangeira registrados no Banco Central do Brasil, a título de investimento e reinvestimento, referentes ao capital estrangeiro (investimento externo direto).

(...)

De acordo com os contratos de câmbio apresentados pelo contribuinte (fls. 218 a 227) o valor da alienação foi de US\$ 249.552.220,00.

O custo de aquisição referente à empresa Morro de Ouro Investimentos S/A, na data da operação, correspondia a US\$ 35.726.631,69. Obtivemos este valor a partir das informações do RDE-IED IA 043224 (fls.021, 022 e 528), procedendo a devida conversão das moedas franco suíço (fls. 573), libra esterlina (fls. 574) e euro (fls. 575) para dólar dos EUA.

Efetuamos o lançamento do principal no valor de R\$ 86.788.598,91, que corresponde ao valor de alienação (em moeda estrangeira) menos o custo de aquisição (em moeda estrangeira), convertendo-se o saldo (base de cálculo) para reais através da taxa de câmbio (2,7059) divulgada pelo Banco Central (fls. 576) para compra no dia 23/12/2004 (data do fato gerador). A demonstração dos cálculos consta à folha 597/598.

Elaboramos o anexo a este Termo de Verificação Fiscal (fls. 591 a 596) descrevendo o histórico das operações de reorganização societária promovidas pelo Grupo Rio Tinto e pela Kimross Participações Ltda (TVX).

Assinado digitalmente em 12/09/2011 (...) JOSEMOZIL BONFIM ALLI, Assinado digitalmente em 15/08/2011
JOSEMOZIL BONFIM ALLI, Assinado digitalmente em 16/03/2011 por JOSE EVARISTO DE FALCÃO, Assi
nado digitalmente em 25/02/2011 por JOSE RUIZANOU COSTA PANTOJA
Assinado digitalmente em 09/09/2011 por FRANCISCO JOSÉ MELO

3

DU CARMELO

Processo nº 14041.001301/2007-63
Acórdão nº 2101-01.202

Fl. 4

S2-CIT1
Fl. 756

Histórico das operações de reestruturações societárias promovidas pelo Grupo Rio Tinto e pela Kinross Participações Ltda (antiga TVX). Abaixo o significado de algumas referências feitas neste anexo:

MOI: Morro de Ouro Investimentos S/A

MOEM: Morro de Ouro Empreendimentos Minerais S/A

RPM: Rio Paracatu Mineração S/A

Kinross Participações Ltda: Novo nome da TVX Participações Ltda

Rio Tinto Brasil: Empresa com domicílio no Brasil

Rio Tinto: Empresas do grupo com domicílio no exterior

1) O controle da RPM estava dividido entre a Rio Tinto (51%) e a Kinross (TVX) 49% (fls.153).

(...)

2) Em 15/10/2003 é constituída a MOEM com capital social de R\$ 10.000,00 (fls.131 a 150).

No Banco Central do Brasil é registrado integralização em moeda estrangeira no valor de US\$ 1.431,45 (RDE-IED IA 041071) e US\$ 2.102,12 (RDE-IED IA 041069), totalizando US\$ 3.533,57 (fls. 017 e 030).

(...)

3) No dia 10/12/2003 aumento de capital da MOEM de R\$ 10.000,00 para R\$ 64.525.693,21, integralizados com ações da RPM (fls. 151 a 170).

No dia 11/12/2003 ocorre a transferência de registro de moeda estrangeira do RDE-IED IA 041670 (Rio Tinto Brasil) para o RDE-IED IA 041071 (MOEM), conforme abaixo (fls.014):

(...)

No dia 11/01/2004 os valores acima são transferidos para o RDE-IED IA 042519 (MOEM). Neste mesmo dia é transferido do RDE-IED IA 041069 (MOEM) para o RDE-IED IA 042519 o valor de US\$ 13.466.629,68 registrados no item investimentos (fls. 014 e 019). Com isso o saldo em moeda estrangeira do RDE-IED IA 042519 passa a ser (fls. 020):

(...)

4) No dia 22/04/2004 é constituída a MOI com capital social de R\$ 10.000,00 (fls. 179 a 189).

Este documento foi assinado eletronicamente em 15/09/2011 por GONCALO DONET ALLAGE, Assessor de G.P. em 15/09/2011 por GONCALO DONET ALLAGE, Assessor de G.P. em 15/09/2011 por JOSE EVANGELISTA GALVAO ARAUJO, Assessor de G.P. em 15/09/2011 por JOSE BERNARDO COSTA SOARES, Assessor de G.P. em 15/09/2011 por FRANCISCO JOSE VILHA, Assessor de G.P. em 15/09/2011.

Fl. 5

S2-CU11
Fl. 757

Em moeda estrangeira é registrado US\$ 3.483,97 (RDE-IED IA 043224), fls.021.

(...)

5) Em 29/11/2004 há o aumento de capital da MOI de R\$ 10.000,00 para R\$ 765.657.823,00 com ações da MOEM reavaliadas com base no valor de mercado da RPM (fls. 552 a 562).

No mesmo dia os valores em moeda estrangeira registrados no RDE-IED IA 042519 (MOEM) são transferidos para o RDE-IED IA 043224 (MOI), fls. 020 e 022, ficando, este último, com o seguinte saldo (fls. 022):

(...)

6) Em 23/12/2004 a Kinross (TVX) adquire as ações da MOI por US\$ 249.552.220,00 (fls.268 a 480 e 218 a 227). Neste momento o saldo em moeda estrangeira, referente à MOI (RDE-IED IA 043224), registrado no Banco Central correspondia ao seguinte (fls. 022):

(...)

7) Em 31/12/2004 há o aumento de capital da MOI de R\$ 765.687.823,00 para R\$ 1.467.512.173,00, integralizado com ações da RPM reavaliadas (fls. 190 a 195).

(...)

8) Em 31/12/2004 ocorre a incorporação da MOI e MOEM pela RPM e aumenta-se o capital da RPM de R\$ 79.286.542,87 para R\$ 548.681.171,92 (fls.203 a 217).

Estes são os fatos que levaram à atuação.

Há Representação Fiscal para Fins Penais (processo nº 14041.001305/2007-

41).

Apreciando a impugnação apresentada pelo sujeito passivo às fls. 607-624, os membros da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília (DF) consideraram procedente o auto de infração, através do acórdão nº 03-24.412, que se encontra às fls. 703-718 (Volume IV), cuja ementa é a seguinte:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte -IRRF

Fato Gerador: 23/12/2004

Ementa: ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA POR ESTRANGEIROS NÃO RESIDENTES. CAPITAL ESTRANGEIRO - INVESTIMENTO EXTERNO DIRETO. INVESTIMENTO E REINVESTIMENTO REGISTRADO EM DÓLAR NO BANCO CENTRAL DO BRASIL. GANHO DE

Este documento foi gerado em 15/03/2011 por GUDONILDO BORGES FILADICE, Assessor Administrativo em 15/03/2011
 OBRIGADO ÀS 15:00:00 em 15/03/2011 por JOSE EVANDRO CAVALCANTE APARELHO, Assessor Administrativo em 15/03/2011 por JOCE CARVALHO COSTA S. VIEIRA
 OBRIGADO ÀS 15:00:00 em 15/03/2011 por FRANCISCO JOSÉ VIEIRA

107.

DF CARAMEL

Processo nº 14041.001301/2007-63
Acórdão nº 2101-01.202

Fl. 6

S2-C111
Fl. 758**CAPITAL NA ALIENAÇÃO. APURAÇÃO DO RESULTADO POSITIVO EM DÓLAR.**

Aos não residentes no País aplica-se, em regra, a mesma legislação do ganho de capital aplicável aos residentes na alienação de investimentos societários (art. 685, § 3º do RIR/99 e art. 18 da Lei 9.249/95). Isso significa que: para investimentos societários em Reais, a apuração do ganho de Capital é em Reais quando da alienação do investimento (venda); para investimentos diretos em Dólar registrados no Banco Central do Brasil (investimento e reinvestimento), quando da alienação a apuração do ganho de capital é em Dólar, mediante conversão da base de cálculo em Dólar para Reais pela taxa de câmbio da data do fato gerador (MP 2.158-35/2001, art. 24, § 5º; IN SRF 118/2000, arts. 4º e 5º; e Portaria MF 550/94 (art. 2º))

O ganho de capital decorrente da alienação de participações societárias corresponderá à diferença positiva, apurada em moeda estrangeira, entre o valor de alienação e o custo de aquisição da participação societária.

Considera-se como custo de aquisição os valores em moeda estrangeira registrados no Banco Central do Brasil, a título de investimento e reinvestimento, referentes ao capital estrangeiro (investimento externo direto).

ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE DE LEI OU ATO NORMATIVO FEDERAL. FALTA DE COMPETÊNCIA DO ÓRGÃO ADMINISTRATIVO. MATÉRIA NÃO CONHECIDA.

Não compete ao órgão de julgamento administrativo conhecer de pretensa ilegalidade e inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal. Pelo contrário, ao julgador administrativo compete, apenas, verificar se a lei e os atos normativos do Poder Público foram aplicados conforme foram editados, uma vez que são dotados de presunção de legitimidade, legalidade e constitucionalidade. O conhecimento e julgamento de eventual vício formal ou material de formação da legislação aplicada e em vigor na data do fato gerador do tributo ou contribuição compete, apenas, ao Poder Judiciário, o qual tem a última palavra em face do princípio da unidade de jurisdição.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA, PERÍCIA E PROTESTO PELA JUNTADA DE DOCUMENTOS. PEDIDO REJEITADO.

Para que seja deferido o pedido de diligência, perícia, produção ou juntada de outras provas, o requerimento deve, além de demonstrar com fundamentos a sua necessidade, ser formulado em consonância com o inciso IV e § 1º artigo 16 do Decreto nº 70.235/72.

Lançamento Procedente

TRIBUTÁRIO

Fl. 7

Processo nº 14041.001301/2007-63
Acórdão nº 2101-01.202

S2-C111
Fl. 759

Inconformada com a decisão de primeira instância, a atuada, devidamente representada, interpôs recurso voluntário às fls. 722-744 (Volume IV), onde alegou, em apertada síntese, que:

1. Nos termos do artigo 18 da Lei nº 9.249/95 e do artigo 26 da Instrução Normativa SRF nº 208/02, o ganho de capital auferido por não residente ou domiciliado no exterior será: (i) apurado e tributado de acordo com as regras aplicáveis aos residentes no País, ou seja, pessoas físicas domiciliadas no País; e (ii) o custo de aquisição deverá corresponder ao custo de aquisição efetivamente incorrido pelo vendedor;

2. Aceitar que o montante de moeda estrangeira registrado perante o Banco Central do Brasil prevaleça sobre o custo efetivamente incorrido pelo vendedor afronta a Constituição Federal, o Código Tributário Nacional e o artigo 18 da Lei nº 9.249/95;

3. Em um grande número de situações, existe efetivamente uma coincidência entre o custo de aquisição do investidor e o valor em moeda estrangeira registrado perante o Banco Central do Brasil. Tal hipótese ocorrerá sempre que o investimento tenha sido adquirido pelo investidor via subscrição de aumento de capital com recursos financeiros. Entretanto, quando o investidor não residente adquire seu investimento de outro investidor não residente, ou ainda, subscreve um aumento de capital em outra sociedade e integraliza tal aumento de capital mediante a transferência de um investimento anteriormente por ele possuído, passa a haver uma discrepância entre o custo de aquisição efetivamente incorrido pelo investidor e o montante registrado perante o Banco Central do Brasil como moeda estrangeira;

4. Aceitar que o montante cartoriamente registrado perante o Banco Central do Brasil deva prevalecer sobre o custo efetivamente incorrido pelo investidor, quando da aquisição do investimento, para fins de apuração do ganho de capital, fere frontalmente o art. 43 do Código Tributário Nacional, pois assim se tributa acréscimo patrimonial inexistente ou receita ficta, o que é inadmissível;

5. Os Vendedores eram anteriormente proprietários das ações da MOEM. Tal investimento estava devidamente registrado junto ao Banco Central do Brasil, sendo o montante de moeda estrangeira objeto do referido registro US\$ 35.726.631,69. Em 29 de novembro de 2004, subscreveram um aumento de capital na MOI, o qual foi integralizado mediante a transferência da propriedade das ações da MOEM pelo valor de R\$ 765.647.811,00. Considerando que o capital inicial da MOI era de R\$ 10.000,00, o capital resultante após a subscrição e integralização de capital tornou-se R\$ 765.657.811,00. Este valor, nos termos do artigo 23 da Lei nº 9.249/95, tornou-se o efetivo custo de aquisição da participação detida pelos Vendedores na MOI;

6. Entretanto, o montante em moeda estrangeira registrada perante o Banco Central do Brasil permaneceu inalterado, ou seja, os mesmos US\$ 35.726.631,69.

7. O artigo 23 da Lei nº 9.249/95 é importante porque, evidentemente, o valor pelo qual os bens ou direitos tenham sido transferidos para a pessoa jurídica, em processo de subscrição e integralização de capital, será considerado o custo de aquisição da participação societária recebida em substituição aos bens objeto da integralização;

8. Este princípio é confirmado pelo artigo 16 da Instrução Normativa SRF nº 84/01;

9. Este princípio não encontra exceção por MOTOCAL O UONET ALLAGE. Atividade de Rotinas nº 15065011

10. Este princípio não encontra exceção por MOTOCAL O UONET ALLAGE. Atividade de Rotinas nº 15065011

11. Este princípio não encontra exceção por MOTOCAL O UONET ALLAGE. Atividade de Rotinas nº 15065011

12. Este princípio não encontra exceção por MOTOCAL O UONET ALLAGE. Atividade de Rotinas nº 15065011

13. Este princípio não encontra exceção por MOTOCAL O UONET ALLAGE. Atividade de Rotinas nº 15065011

14. Este princípio não encontra exceção por MOTOCAL O UONET ALLAGE. Atividade de Rotinas nº 15065011

15. Este princípio não encontra exceção por MOTOCAL O UONET ALLAGE. Atividade de Rotinas nº 15065011

16. Este princípio não encontra exceção por MOTOCAL O UONET ALLAGE. Atividade de Rotinas nº 15065011

17. Este princípio não encontra exceção por MOTOCAL O UONET ALLAGE. Atividade de Rotinas nº 15065011

18. Este princípio não encontra exceção por MOTOCAL O UONET ALLAGE. Atividade de Rotinas nº 15065011

19. Este princípio não encontra exceção por MOTOCAL O UONET ALLAGE. Atividade de Rotinas nº 15065011

20. Este princípio não encontra exceção por MOTOCAL O UONET ALLAGE. Atividade de Rotinas nº 15065011

D. CAREME

Fl. 8

Processo nº 14041.001301/2007-63
Acórdão nº 2101-01.202

S2-C111
Fl. 760

9. Na hipótese, foi atribuído às ações da MOEM o valor de R\$ 765.647.811,00 para fins de integralização do capital. Portanto, tal quantia deve ser agregada ao custo de aquisição dos Vendedores. Considerando que os mesmos já possuíam um investimento na MOI no valor de R\$ 10.000,00, o custo de aquisição total da participação dos Vendedores na MOI tornou-se R\$ 765.657.811,00;
10. No Processo de Consulta nº 435/05, da 10ª Região Fiscal, ficou assentado que na hipótese de o investidor subscrever e integralizar aumento de capital mediante a transferência de propriedade de participação societária, o valor da alienação da participação societária transferida será considerado custo de aquisição da participação societária emitida pela sociedade investida, para fins de posterior apuração de ganho de capital relativo ao novo investimento. Assim, as Vendedoras corretamente consideraram como custo de aquisição do seu investimento na MOI o valor de R\$ 765.647.811,00 atribuído às ações da MOEM transferidas para a MOI a título de integralização de capital;
11. Em suma, o custo de aquisição da participação dos Vendedores na MOI é inequivocamente R\$ 765.657.811,00 (valor inicialmente subscrito do capital no montante de R\$ 10.000,00 mais o valor atribuído à participação alienada no valor de R\$ 765.647.811,00 na operação de integralização de capital), que corresponde ao valor do capital total da MOI, nos exatos termos da Solução de Consulta nº 435/05 acima transcrita;
12. O artigo 24 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 se dirige primordialmente ao ganho de capital incorrido por pessoas físicas residentes no País, e que somente em razão do artigo 18 da Lei nº 9.249/95, torna-se igualmente aplicável aos ganhos de capital incorridos por investidores não residentes. Referido dispositivo legal se refere ao "custo de aquisição do bem ou do direito", claramente significando o custo efetivo pago pelo investidor, quando da aquisição do investimento. Este dispositivo legal igualmente pode ser interpretado como significando que o ganho de capital do não residente deve ser calculado em moeda estrangeira. Entretanto, evidentemente se dirige ao montante de moeda estrangeira efetivamente despendido pelo investidor, e não o montante estancado no registro de capital estrangeiro, quando ambos não forem coincidentes, como é a hipótese ora em discussão. Assim, não se pode confundir o montante efetivamente despendido pelo investidor na aquisição do investimento (ou o seu valor equivalente em moeda estrangeira) com o montante de moeda estrangeira registrado junto ao BACEN como investimento externo;
13. Cabe ressaltar que enquanto a Instrução Normativa SRF nº 118/00, invocada pela autoridade lançadora, aplica-se primordialmente a pessoas físicas residentes no País, e tão somente por uma extensão a pessoas não residentes, a Instrução Normativa SRF nº 208/02 é específica para pessoas não residentes. O ato específico deve prevalecer sobre o ato genérico, nos termos do artigo 2º da Lei de Introdução ao Código Civil;
14. A fiscalização não deve cumprir com disposição expressa e cogente contida no art. 26 da Instrução Normativa SRF nº 208/2002, razão porque o ato de infração deve ser considerado nulo e sem efeito;
15. Finalmente, a autoridade lançadora equivocadamente confirma o entendimento de que deve ser aplicada a Instrução Normativa SRF nº 550/94, que teve por objetivo disciplinar, à época de sua edição, a atribuição de ganho de capital auferido por residentes ou domiciliados no País.

Fl. 9

Processo nº 13011/001301/2007-63
Acórdão nº 2101-01.202

SZ-CIT1
Fl. 761

exterior em razão da alienação de ações ou quotas, redução de capital para restituição aos sócios ou liquidação de empresas;

16. Ocorre que esta Portaria já era equivocada à época em que foi editada, em face de inexistência de embasamento legal para suportar tal entendimento. Entretanto, invocar a mesma para eventos ocorridos posteriormente ao advento da Lei nº 9.249/95 constitui erro crasso, eis que a mesma claramente conflita com o seu art. 18, bem como com a Instrução Normativa nº 208/2002, visto que ambas afirmam que deve prevalecer o custo efetivo, enquanto que portaria afirma que deve ser adotado o montante em moeda estrangeira constante do certificado de registro de capital estrangeiro. Assim, fica claro que tal portaria não pode mais ser considerada como vigente, pelo menos não no que tange à definição do custo de aquisição do investidor estrangeiro;
17. Nesse sentido, ainda, é a resposta 571 do "Perguntas e Respostas da Receita Federal do Brasil";
18. O próprio Banco Central, na Circular nº 2.997/2000, reconhece que o registro do capital estrangeiro nos termos do Módulo RDE-IED não possui impacto tributário;
19. Requer a reforma da decisão de primeira instância, no sentido de que o Auto de Infração seja julgado nulo e improcedente, com o conseqüente cancelamento do crédito tributário nele consubstanciado e arquivamento da ação fiscal.

10. Ocorre que Transcreveu ensinamentos doutrinários relacionados às teses defendidas.

É o Relatório.

Voto Vencido:

Conselheiro Gonçalo Bonet Allage, Relator

O recurso é tempestivo, preenche os demais pressupostos de admissibilidade e deve ser conhecido.

Antes de adentrar no mérito da questão trazida à apreciação deste Colegiado, necessário enfrentar a alegação da Procuradoria da Fazenda Nacional, trazida em sede de memorial e de sustentação oral, no sentido de que este lançamento decorre de fatos cuja apuração também serviu para configurar a prática de infração à legislação do IRPJ (processo nº 13609.000814/2009-93), de modo que, nos termos do artigo 2º, inciso IV, do Anexo II, do RICARF, a competência para julgamento deste feito seria da Primeira Seção do CARF.

No primeiro memorial apresentado pela Procuradoria, relativamente a este ponto, constam as seguintes assertivas:

Em outras palavras, o ganho de capital discutido neste caso corresponde ao ágio que é objeto daquele processo, o que entremostra a conexão entre ambos. A

Assinado eletronicamente em 25/02/2011 por GONÇALO BONET ALLAGE Assinado digitalmente em 15/06/2011
Assinado eletronicamente em 25/02/2011 por JOSE EVARISTO CARVALHO ARAUJO, Ass
Assinado eletronicamente em 25/02/2011 por JOSE PAMUNINGO TOSVA SANTOS
Assinado eletronicamente em 25/02/2011 por FRAZÃO JOSÉ LIZRY

Processo nº 11041.001301/2007-63
Acórdão nº 2101-01.202

S2-C111
Fl. 762

rigor, o ganho de capital auferido pelo Grupo Rio Tinto – que surgiu na conferência das ações da MOEM na MOI, e que foi realizado por ocasião da remessa dos recursos ao exterior, como será visto adiante – corresponde ao “1º ágio” questionado no processo nº 13609.000814/2009-93, registrado na contabilidade da MOI como “ágio investimento MOEM” e amortizado posteriormente pela RPM.

Nesse contexto, percebe-se que há uma relação de prejudicialidade entre os julgamentos dos processos de IRRF e IRPJ. Explica-se. É que, a depender do rumo adotado pelas Turmas, a decisão de um caso pode vir a repercutir no outro. A título ilustrativo, imagine-se que esta eg. Turma decida pela existência do ganho de capital, isto é, entenda que o Grupo Rio Tinto efetivamente auferiu o ganho de capital na operação. Nessa hipótese, o argumento da inexistência do “1º ágio” restaria prejudicado, vale dizer, a tributação do ganho de capital auferido pelo vendedor legítima o registro do ágio correspondente na contabilidade do comprador. Assim, a alegação de artificialismo do “1º ágio” seria afastada, pois o recebimento do sobrepreço pelo vendedor (ganho de capital) certifica o pagamento desse sobrepreço pelo comprador (ágio).

Em sentido oposto, caso se entenda que o “1º ágio” é artificial, dada a ausência de pagamento efetivo pela parte compradora, a consequência seria: o reconhecimento da inexistência do ganho de capital na parte vendedora, o que afastaria a tributação do IRRF.

Conclui-se, portanto, (i) que os processos em questão são conexos, tendo em vista que envolvem o exame dos mesmos fatos – as operações relacionadas à alienação do controle da RPM –, e (ii) que o julgamento dos recursos voluntários interpostos em ambos os casos compete à Primeira Seção do CARF, por força do art. 2º, IV, do Anexo II do RICARF.

Entendo que esta tese não pode prosperar, pois a competência para julgamento desta controvérsia é da Segunda Seção do CARF.

Isso porque no processo em apreço, cuja exigência é de imposto de renda na fonte e o atuado é o responsável tributário que adquiriu tais ações (Kinross Participações Ltda.), discute-se a apuração de ganho de capital de não-residente em alienação de participação societária ou, mais especificamente, o critério para definição do custo de aquisição das participações societárias pelo alienante: se o valor do investimento registrado no Banco Central ou o custo efetivamente incorrido.

Por outro lado, no processo nº 13609.000814/2009-93, a autuação, lavrada cerca de dois anos após esta e que tem como sujeito passivo a empresa Rio Paracatu Mineração S.A., envolve, salvo melhor juízo, a dedutibilidade ou não dos encargos decorrentes da amortização de ágio contabilizado pela empresa Morro do Ouro Investimentos S.A. – MOI.

Não há que se cogitar, pois, que os fatos desta exigência serviram para configurar a prática de infração à legislação pertinente à tributação do IRPJ, inclusive porque as ações fiscais ocorreram em momentos distintos, sendo inaplicável ao caso a regra do artigo 2º, inciso IV, do Anexo II, do RICARF.

Os fatos, segundo penso, são autônomos e independentes e, por força do artigo 3º, inciso II, do Anexo II, do RICARF, a competência para apreciação da matéria é desta

Segunda Seção.

Assinado eletronicamente no âmbito do Conselho Superior do CARF, em 12/08/2014, por JURETICIANE DE OLIVEIRA FERRELLI, Ass. Técnica, em nome do Presidente do Conselho, RALFONDO TORRES SANTOS, e em nome do Vice-Presidente, ERANDINO DOS SANTOS.

Assinado eletronicamente pelo atuado, Kinross Participações Ltda., discute-se a apuração de ganho de capital de não-residente em alienação de participação societária ou, mais especificamente, o critério para definição do custo de aquisição das participações societárias pelo alienante: se o valor do investimento registrado no Banco Central ou o custo efetivamente incorrido.

Processo nº 44311.001301/2007-63
Acórdão nº 2101-01.202

FL. 11
S2-CIT1
Fl. 763

Considerando que este foi o entendimento seguido pela maioria dos Conselheiros, passo a analisar o mérito da questão.

Reitero que a autuação envolve a exigência de imposto de renda na fonte incidente sobre rendimentos de não-residentes, com fato gerador ocorrido em 23/12/2004, sendo que, sob outra ótica, o cerne da discussão trazida à apreciação deste Colegiado está relacionado ao valor do custo de aquisição da participação societária da empresa Morro do Ouro Empreendimentos S.A. – MOI, que foi alienada por investidor estrangeiro para a autuada.

Enquanto a autoridade lançadora e a decisão de primeira instância firmaram posicionamento de que se considera custo de aquisição o valor em moeda estrangeira registrado no Banco Central do Brasil a título de investimento e reinvestimento, referentes ao capital estrangeiro (no caso, US\$ 35.726.631,69), a recorrente defendeu a tese de que o custo de aquisição é aquele efetivamente incorrido pelo vendedor, ou seja, R\$ 765.657.811,00 (este valor representa o somatório de R\$ 10.000,00, que era o capital social inicial da MOI, com R\$ 765.647.811,00, que corresponde ao aumento de capital social da MOI, ocorrido em 29/11/2004, com ações reavaliadas a valor de mercado da Morro do Ouro Empreendimentos Minerais S.A. – MOEM).

A alienação, ocorrida em 23/12/2004, se deu pelo valor de US\$ 249.552.220,00.

Insisto que, segundo penso e considerando o teor do auto de infração, da decisão de primeira instância e das defesas apresentadas pela autuada, a matéria devolvida à análise desta Turma está relacionada apenas ao custo de aquisição da participação societária alienada por investidor estrangeiro.

O voto que preparei, inicialmente, tratava exclusivamente deste tema, que é a descrição do fato, nos termos do artigo 10, inciso III, do Decreto nº 70.235/72) e limita a controvérsia, ao menos pelo entendimento deste julgador.

Penso que não é facultado ou possível ao órgão julgador inovar na fundamentação da autuação, sob pena de cerceamento do direito de defesa.

No entanto, os debates ocorridos nas diversas sessões em que o processo esteve em pauta (desde fevereiro de 2011) envolveram outras questões, sequer suscitadas ou enfrentadas anteriormente.

A principal delas, trazida pela Procuradoria em sede de memorial e de sustentação oral, diz respeito ao fato de que o ganho de capital ocorrera em 29/11/2004, no momento da integralização do aumento do capital social da MOI, mediante a conferência das ações da MOEM pelo valor de mercado, mas só foi realizado em 23/12/2004, por ocasião da renúncia dos recursos ao exterior, em contrapartida à alienação das ações da MOI, sendo que nesse momento teria havido a concretização do fato gerador do imposto de renda na fonte incidente sobre o ganho de capital de não-residente, em consonância com o artigo 685 do RIR/99.

Salgo engano, a posição vencedora seguiu esta linha de raciocínio.

CONVÊNIO DO BOM DIALLAGE, celebrado e registrado em 19/03/2011
Assinado digitalmente em 18/03/2011 por JOSÉ SÁVIO DE CARVALHO APARÍCIO, Assi
Assinado digitalmente em 18/03/2011 por JOSÉ PAULINO TOGA SANTOS
Assinado digitalmente em 18/03/2011 por JOSÉ VIEIRA DE MENEZES

Ne
estev. Uma futu (d.

ma, que
Decreto

inova

o processo
adidas ou

CF CARF Nº

Fl. 12

Processo nº 14011.001301/2007-63
Acórdão nº 2101-01.202S2-CI/11
Fl. 764

Não obstante a matéria jamais ter sido enfrentada anteriormente e, portanto, nada sobre isso está escrito nos autos, parece-me incontroverso que o ganho de capital ocorreu em 29/11/2004 na apuração de aumento de capital da MOI.

Ora, se é assim, por força do § 2º, do artigo 23, da Lei nº 9.249/95, segundo o qual *“Se a transferência não se fizer pelo valor constante da declaração de bens, a diferença a maior será tributável como ganho de capital.”*, aplicável ao caso em razão da regra do artigo 18 da Lei nº 9.249/95, o lançamento deveria considerar a ocorrência do fato gerador em 29/11/2004 (e não em 23/12/2004), tendo como sujeito passivo a MOI (e não a Kinross), pois foi ela quem experimentou acréscimo patrimonial.

No caso, há erro na eleição do sujeito passivo e na data de ocorrência do fato gerador, além do que o valor da aquisição (R\$ 675.263.352,10) é inferior ao custo registrado pelos vendedores da participação societária (R\$ 765.657.823,00), sendo que a diferença decorre, segundo a recorrente, da variação da cotação do dólar entre as datas da avaliação da MOI e do pagamento realizado.

Relembro, apenas, que nem a autoridade lançadora e tampouco a decisão de primeira instância se debruçaram sobre este tema, focando apenas e tão-somente a questão do custo de aquisição.

Feitas estas breves considerações, volto minhas atenções para a matéria debatida desde a ação fiscal, qual seja, o valor do custo de aquisição da participação societária da MOI que foi alienada por investidor estrangeiro para a atuada.

Pois bem, o artigo 18 da Lei nº 9.249/95 estabelece que:

Art. 18. 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.

Portanto, de acordo com tal regra, o ganho de capital, consistente na diferença entre o valor de alienação de bem ou direito situado no Brasil e seu custo de aquisição, auferido por não-residente, está sujeito à tributação definitiva pelo imposto de renda na fonte, segundo a regra do artigo 18 da Lei nº 9.249/95.

Os artigos 682, inciso I e 685, inciso I, alínea “a”, ambos do RIR/99, citados como fundamentos do auto de infração, assim determinam:

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;

Art. 685. Os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por

Art. 174, inciso I, do RIR/99. As palavras “residentes ou domiciliadas no País”, nos termos do inciso I, alínea “a”, do artigo 682, do RIR/99, referem-se às pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no Brasil.

Art. 174, inciso I, do RIR/99.

Art. 174, inciso I, do RIR/99.

Art. 174, inciso I, do RIR/99.

CIVIL - CARIÓTIPO

Processo nº 14041.001301/2007-63
Acórdão nº 2101-41.202

FL. 3

S2-CITII
Fl. 765

fonte situada no País, a pessoa física residente no exterior, estão sujeitos à incidência na fonte:

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;

Em razão destas previsões, os ganhos de capital de não-residentes relativos a investimentos em moeda estrangeira estão sujeitos ao imposto de renda na fonte, como regra, a alíquota de 15%.

Contudo, nos termos do artigo 690, inciso II, do RIR/99:

Art. 690. Não se sujeitam à retenção de que trata o art. 682 as seguintes remessas destinadas ao exterior:

II - os valores, em moeda estrangeira, registrados no Banco Central do Brasil, como investimentos ou reinvestimentos, retornados ao seu país de origem;

Relevante trazer à colação, também, o artigo 24, § 5º, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, segundo o qual:

Art. 24. O ganho de capital decorrente da alienação de bens ou direitos e da liquidação ou resgate de aplicações financeiras, de propriedade de pessoa física, adquiridos, a qualquer título, em moeda estrangeira, será apurado de conformidade com o disposto neste artigo, mantidas as demais normas da legislação em vigor.

Cont...

§ 5º. Na hipótese de aquisição ou aplicação, por residente no País, com rendimentos auferidos originariamente em moeda estrangeira, a base de cálculo do imposto será a diferença positiva, em dólares dos Estados Unidos, entre o valor de alienação, liquidação ou resgate e o custo de aquisição do bem ou do direito, convertida para Reais mediante a utilização do valor do dólar para compra, divulgado pelo Banco Central do Brasil para data da alienação, liquidação ou resgate, ou, no caso de operação a prazo ou a prestação, na data do recebimento de cada parcela.

nº 2.158-35/2001

Art. 1º

Em razão do acórdão nº 1600/2011 do CONSELHO FOMENTO ALLAGE, suscitado digitalmente em 15/09/2011 por ALEXANDRE ROBERTO ALMEIDA, Advogado digitalmente em 10/02/2011 por JOSÉ EVARISTO OSVALDO ARAÚJO, Assessor digitalmente em 09/03/2011 por JOSÉ PORRANCO COSTA SANTOS

Em razão do acórdão nº 1600/2011 do CONSELHO FOMENTO ALLAGE, suscitado digitalmente em 15/09/2011 por ALEXANDRE ROBERTO ALMEIDA, Advogado digitalmente em 10/02/2011 por JOSÉ EVARISTO OSVALDO ARAÚJO, Assessor digitalmente em 09/03/2011 por JOSÉ PORRANCO COSTA SANTOS

em

(...)

Processo nº 14041-001301/2007-63
Acórdão nº 2101-01.202

S2-CITJ
fl. 76

Já o artigo 26 da Lei nº 10.833/2003 estampa a responsabilidade do adquirente domiciliado no Brasil pela retenção e pelo recolhimento do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital de não-residente, nos seguintes termos:

Art. 26. O adquirente, pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada 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.

A recorrente citou como fundamento da defesa no sentido da inexistência de ganho de capital no caso, o artigo 23 da Lei nº 9.249/95, segundo o qual:

Art. 23. As pessoas físicas poderão transferir a pessoas jurídicas, a título de integralização de capital, bens e direitos pelo valor constante da respectiva declaração de bens ou pelo valor de mercado.

§ 1º. Se a entrega for feita pelo valor constante da declaração de bens, as pessoas físicas deverão lançar nesta declaração as ações ou quotas subscritas pelo mesmo valor dos bens ou direitos transferidos, não se aplicando o disposto no art. 60 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e no art. 20, II, do Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983.

§ 2º. Se a transferência não se fizer pelo valor constante da declaração de bens, a diferença a maior será tributável como ganho de capital.

A Circular nº 2.997/2000, do Banco Central do Brasil, que institui o regulamento do registro declaratório eletrônico de investimentos externos diretos – Módulo RDE-IED, tem seu artigo 2º com a seguinte redação:

Art. 2º. Definir como investimento externo direto, para os fins e efeitos desta Circular, as participações, no capital social de empresas no País, pertencentes a pessoas físicas ou jurídicas residentes, domiciliadas ou com sede no exterior, integralizadas ou adquiridas na forma da legislação em vigor, bem como o capital destacado de empresas estrangeiras autorizadas a operar no País, observado o disposto no art. 10 desta Circular.

O Regulamento anexo à Circular 2.997/2000, do Banco Central do Brasil,

Art. 5º. São registrados no item investimento do Módulo RDE-IED, na moeda estrangeira, efetivamente ingressada no País, os

A Circular
regulamenta o registro
RDE-IED, tem seu artigo

tit. 01, (11)

35

Processo nº 14011/00130/2007-63
Acórdão nº 2161-01.202

S2-CIT11
Fl. 767

valores correspondentes à integralização da participação de não-residentes no capital social, subscrito ou destacado, de empresas no País, ou relativos ao pagamento da aquisição de ações ou quotas integralizadas detidas por residentes no capital social de empresas no País, mediante utilização de moeda, efeitos creditórios ou bens conferidos, na forma das normas vigentes e nos termos deste Regulamento.

(...)

Art. 10. São registradas no item reinvestimento do Módulo RDE-IED as capitalizações de lucros, de juros sobre capital próprio e de reservas de lucros, proporcionalmente à participação de cada investidor externo no número total de ações ou quotas integralizadas do capital social na mesma empresa receptora em que foram gerados os respectivos rendimentos no País.

Parágrafo 1º. Excetua-se da proporcionalidade de que trata este artigo situações específicas amparadas pela legislação em vigor.

Parágrafo 2º. O registro do reinvestimento é efetuado na moeda do país para o qual poderiam ter sido remetidos os rendimentos, ressalvada a hipótese do artigo 20.

Art. 11. A capitalização de reservas de capital, de reavaliação, de contingência, de lucros a realizar e de doações produz ajuste exclusivamente na quantidade de ações ou quotas integralizadas detidas pelo investidor e/ou na correspondente fração do capital social integralizado, não implicando alterações nos valores em moeda estrangeira ou nacional constantes do registro nos itens investimento e reinvestimento.

A Instrução Normativa SRF nº 118/2000, que dispõe sobre a tributação do ganho de capital decorrente da alienação de bens ou direitos e da liquidação ou resgate de aplicações financeiras, adquiridos em moeda estrangeira, e da alienação de moeda estrangeira mantida em espécie, de propriedade de pessoa física, prevê em seu artigo 4º que:

Art. 4º. Na hipótese de bens e direitos adquiridos e aplicações financeiras realizadas em moeda estrangeira com rendimentos auferidos originariamente em moeda estrangeira, o ganho de capital corresponderá à diferença positiva, em dólares dos Estados Unidos da América, entre o valor de alienação, liquidação ou resgate e o custo de aquisição do bem ou direito ou o valor original da aplicação, convertida em reais mediante a utilização da cotação do dólar fixada, para compra, pelo Banco Central do Brasil, para a data do recebimento.

Este documento foi produzido automaticamente pelo sistema de suporte ao usuário em 15/04/2017 às 10:00:01 por JOSE EMANUE CARVALHO ARAUJO, Assessor de Informática, e/ou por JOSE RAMALHO COSTA SAUTOS, Analista de Informática, ou por FRANCISCO JOSÉ MOURA.

15

A Instrução Normativa SRF nº 118/2000, que dispõe sobre a tributação do ganho de capital decorrente da alienação de bens ou direitos e da liquidação ou resgate de aplicações financeiras, adquiridos em moeda estrangeira, e da alienação de moeda estrangeira mantida em espécie, de propriedade de pessoa física, prevê em seu artigo 4º que:

Processo nº 11611/01301/2007-63
Acórdão nº 2101-01/202

S2-C111
Fl. 768

Já o artigo 26 da Instrução Normativa SRF nº 208/2002, que dispõe sobre a tributação pelo imposto de renda, dos rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior e dos ganhos de capital apurados na alienação de bens e direitos situados no exterior por pessoa física residente no Brasil e dos rendimentos recebidos e dos ganhos de capital apurados no País por pessoa física não-residente no Brasil, traz a seguinte regra:

Art. 26. A alienação de bens e direitos situados no Brasil realizada por não-residente está sujeita à tributação definitiva sob a forma de ganho de capital, segundo as normas aplicáveis às pessoas físicas residentes no Brasil.

§ 1º. O ganho de capital é determinado pela diferença positiva entre o valor de alienação e o custo de aquisição do bem ou direito.

§ 2º. O custo de aquisição dos bens ou direitos adquiridos:

I - até 1995 pode ser atualizado com base nos índices constantes no Anexo I;

II - a partir de 1996 não está sujeito a atualização.

§ 3º. O valor de aquisição do bem ou direito para fins do disposto neste artigo deve ser comprovado com documentação hábil e idônea.

§ 4º. Na impossibilidade de comprovação, o custo de aquisição

I - apurado com base no capital registrado no Banco Central do Brasil, vinculado à compra do bem ou direito;

II - igual a zero, nos demais casos.

§ 5º. Na apuração do ganho de capital de não-residente não se aplicam as isenções e reduções previstas para o residente no Brasil.

§
Por fim, eis a redação do artigo 2º da Portaria MF nº 550/94:

Art. 2º. O ganho de capital corresponderá à diferença positiva, apurada em moeda estrangeira, entre o valor da alienação, redução do capital ou liquidação e o custo de aquisição da participação societária.

§ 1º. Para efeito de determinação do ganho de capital a que se refere este artigo, o valor de alienação, redução de capital ou liquidação deverá ser convertido em moeda estrangeira, tomando-se por base a taxa de câmbio fixada para venda, no dia da operação, ou na data do balanço de encerramento da empresa, no caso de liquidação.

§ 2º. Consideram-se como custo de aquisição os valores em moeda estrangeira constantes dos itens Investimento e

CONSELHO C.UG. NET. P.1.1. AC. 15/08/2011

PROCURADOR GERAL DA REPUBLICA: JOSÉ EVARISTO GARRVALHO FRALLO, Adv.

PROCURADOR GERAL DA REPUBLICA: JOSÉ TOSTÃO L. TOS

PROCURADOR GERAL DA REPUBLICA: FRANCISCO JOSÉ VIEIRA

Processo nº 11.041.001301/2007-63
Acórdão nº 2101-01/202

S2-C111
Pl. 569

Reinvestimento do certificado de registro de capital estrangeiro emitido pelo Banco Central do Brasil, observado o disposto no art. 5º desta Portaria.

Trazidos à baila os fatos que deram origem à atuação e a legislação citada pela autoridade lançadora e pela recorrente, cumpre agora avaliar qual o custo de aquisição das ações da MOI que pertenciam a investidor estrangeiro e foram alienadas para a atuada, para o fim de concluir pela procedência ou não da exigência fiscal.

Segundo penso, o capital estrangeiro registrado junto ao Banco Central não afete, no caso, o custo de aquisição suportado pelo investidor estrangeiro relativamente à participação societária alienada para a recorrente.

Isso porque não restam dúvidas que o vendedor transferiu a propriedade das ações da MOEM para a MOI, através de operação de subscrição e de integralização de aumento de capital, a qual, em contrapartida pelo recebimento das ações da MOEM, emitiu 765.647.823 ações ordinárias nominativas pelo valor de R\$ 765.647.823,00 (fls. 552-562).

Entendo que tal importância, somada ao capital social anterior da MOI (R\$ 10.000,00), ou seja, R\$ 765.657.823,00, representa o custo de aquisição do alienante.

Segundo a própria Instrução Normativa SRF nº 2008/2002, em seu artigo 26, §§ 3º e 4º, já transcritos, o custo de aquisição precisa ser comprovado com documentação hábil e idônea e, apenas na impossibilidade de sua efetiva demonstração, deve-se adotar o valor do capital registrado no Banco Central.

Nesse sentido, ainda, são as Soluções de Consulta nºs 150/2003, 336/2004 e 79/2007, além das decisões dos Processos de Consulta nºs 115/2006 e 132/2006 (ambas da 8ª Região Fiscal). Outras ementas foram trazidas pela recorrente em memorial apresentado na sessão de fevereiro de 2011, quando este feito entrou em pauta pela primeira vez.

Debruçando-se sobre o assunto, Ricardo Ferreira Bolan e Carolina dos Santos Vidigal, no artigo "Tributação do Ganho de Capital Auferido por Não-Residente na Alienação de Participação Societária", publicado na Revista de Direito Tributário Internacional nº 06, de agosto de 2007, assim concluem (fls. 123-125 da obra):

De uma forma geral, o custo de aquisição de participação societária de não-residente, quando o investimento é realizado em moeda estrangeira, corresponde ao valor registrado no sistema eletrônico do Banco Central do Brasil.

Entendo que, com efeito, por força da Lei n. 4.131/62, os capitais estrangeiros que ingressam no País sob a forma de investimento direto, bem como os reinvestimentos de lucros dos capitais estrangeiros, dentre outros, devem ser registrados perante o Banco Central do Brasil. Destarte, o valor do custo de aquisição de participações societárias detidas por não-residentes está devidamente refletido no registro de investimento perante o Banco Central nas hipóteses em que tais participações são compradas pelo não-residente diretamente de residentes no Brasil, mediante o ingresso no País dos recursos necessários para o pagamento do

BRUNO LUIZ FERREIRA COSTA SANTOS

BRUNO LUIZ FERREIRA COSTA SANTOS
Advogado
Vidigal, no artigo "Tributação de Ganho de Capital Auferido por Não-Residente na Alienação de Participação Societária", p. 123-125 da obra.

registro de investimento de não-residente em moeda estrangeira.

fl. da MOI emitida em 5/2/2007.

fl. da MOI emitida em 5/2/2007.

fl. da MOI emitida em 5/2/2007.

BRUNO LUIZ FERREIRA COSTA SANTOS

BRUNO LUIZ FERREIRA COSTA SANTOS
Advogado
Vidigal, no artigo "Tributação de Ganho de Capital Auferido por Não-Residente na Alienação de Participação Societária", p. 123-125 da obra.

DIÁRIO DE FISCALIZAÇÃO

Processo nº 14041.001301/2007-63
Acórdão nº 2101-01.292

FL. 18

S2-CITII
11770

preço, ou são subscritas por meio de investimento inicial em dinheiro ou conversão de créditos registrados ou, ainda, mediante aumentos de capital por incorporação de lucros ou reservas registráveis.

Do entanto, há certamente casos em que o valor do registro do investimento estrangeiro perante o Banco Central do Brasil não corresponde ao custo de aquisição da participação societária incorrido pelo não-residente. Tais casos ocorrem sobretudo quando o não-residente adquire a participação societária diretamente de outro não-residente, já que nessa situação o adquirente apenas "herda" o registro do capital estrangeiro perante o Banco Central que havia sido efetuado quando o alienante originalmente adquiriu a participação. Por conseguinte, nessa situação o valor do registro continua a espelhar o valor que havia sido originalmente investido pelo alienante para a aquisição da participação societária e não o valor realmente incorrido pelo novo adquirente (o qual, por óbvio, pode ser maior ou menor que o valor do registro).

Sendo assim, parece-nos claro que o registro do investimento estrangeiro perante o Banco Central é um dos possíveis meios (sem dívida o mais comum) para comprovação do custo de aquisição em moeda estrangeira de participações societárias detidas por não-residentes; todavia, esse não é de forma alguma o único, sendo certo que devem ser admitidos para tanto todos os meios de prova admitidos em direito.

As autoridades fiscais brasileiras pareciam concordar plenamente com esse entendimento, uma vez que a Secretaria da Receita Federal editou a Instrução Normativa nº 73/98, cujo artigo 26 estabelece o seguinte:

Essa mesma disposição foi posteriormente reproduzida pelo artigo 26 da Instrução Normativa n. 208/2002. (...)

(II) Deveras, tomar a posição de que o custo de aquisição de participações societárias detidas por não-residente deve necessariamente corresponder ao valor do investimento estrangeiro registrado no Banco Central é criar uma presunção absoluta (isto é, uma presunção que não admite qualquer prova em contrário) nesse sentido. Ora, se tal presunção absoluta não poderia ser criada nem mesmo por meio de lei – haja vista o conceito constitucional de renda, bem como as determinações do artigo 43 do Código Tributário Nacional – que se dirá então de um mero ato administrativo (i.e., lançamento de ofício efetuado pelas autoridades fiscais)?

(III) e de pro.

Diante dessas considerações, não deveriam restar dúvidas ao intérprete/aplicador do direito de que, para fins de apuração do ganho de capital tributável em uma operação que implique alienação, o custo de aquisição do investimento pelo não-

RESOLUÇÃO Nº 100/2007 DO CACI, DE 11 DE ABRIL DE 2007, POR JOSÉ EVANDEO MARTINS DE ARAÚJO, AVALIADOR DE IMPÓSTOS, DO CACI, COM O VOTO DE 10 VOTOS A FAVOR, 02 VOTOS CONTRA E 01 VOTO EM ABSTENÇÃO.

Assinado em 11/04/2007.

Assinado eletronicamente
em 11/04/2007 às 14:54h

DE CACULI ME

Processo nº 11011.001301/2007-63
Acórdão nº 2101-01.202

Fl. 21

S2-C111
Fl. 773

GANHO DE CAPITAL, RESIDENTE OU DOMICILIADO NO EXTERIOR, ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA EM SUBSCRIÇÃO DE CAPITAL DE SOCIEDADE NO BRASIL, INVESTIMENTO REGISTRADO NO BANCO CENTRAL DO BRASIL. A incidência do imposto de renda sobre ganho de capital auferido por residente ou domiciliado no exterior na alienação de participação societária em integralização de capital de pessoa jurídica domiciliada no exterior, somente ocorre se o valor da integralização for superior ao montante registrado como investimento ou reinvestimento junto ao Banco Central do Brasil. O valor de alienação da participação societária transferida será considerado custo de aquisição da participação societária emitida pela sociedade investida, para fins de posterior apuração de ganho de capital relativo ao novo investimento.

(Grife)

Processo nº 11011.001301/2007-63

Acórdão nº 2101-01.202

Salvo melhor juízo, a conclusão a que chegou a Receita Federal não caso acima destacado dá sustentação à pretensão da recorrente, pois admite como custo de aquisição o valor de integralização de capital de pessoa jurídica domiciliada no exterior.

A RAZÃO DE

A utilização do valor do capital estrangeiro registrado junto ao BACEN levava a uma tributação do capital do não-residente e não da renda representada pela diferença entre o custo de aquisição e o preço da venda das ações, o que desrespeita a regra do artigo 43 do Código Tributário Nacional.

Com tais breves considerações, entendo que não pode prevalecer a exigência fiscal, pois, no caso, o custo de aquisição da participação societária alienada é aquele efetivamente incorrido pela vendedora (R\$ 765.657.823,00) e não apenas o valor do capital registrado no Banco Central.

Considerando que o valor da alienação foi de US\$ 249.552.220,00 ou de R\$ 675.263.552,17, utilizando a taxa de câmbio 2,7059 adotada pela fiscalização, há de se concluir que inexistiu ganho de capital na venda das ações da MOI para a recorrente.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

Gonçalo Bonet Allage

costo de aquisição
o valor de integralização de cap:

Voto Vencedor

levava a uma tributação do capital do não-residente e não da renda representada pela diferença entre o preço da venda das ações, o que desrespeita a regra do artigo 43 do Código Tributário Nacional.

Na sessão de julgamento deste processo, usei divergir do posicionamento do Ilustre Relator, entendimento que prevaleceu pelo voto de qualidade do Presidente da Turma

fiscal, pois, no caso, o custo de aquisição da participação societária alienada é aquele efetivamente incorrido pela vendedora (R\$ 765.657.823,00) e não apenas o valor do capital registrado no Banco Central.

Considerando que o valor da alienação foi de US\$ 249.552.220,00 ou de R\$ 675.263.552,17, utilizando a taxa de câmbio 2,7059 adotada pela fiscalização, há de se concluir que inexistiu ganho de capital na venda das ações da MOI para a recorrente.

Considerando que o valor da alienação foi de US\$ 249.552.220,00 ou de R\$ 675.263.552,17, utilizando a taxa de câmbio 2,7059 adotada pela fiscalização, há de se concluir que inexistiu ganho de capital na venda das ações da MOI para a recorrente.

Considerando que o valor da alienação foi de US\$ 249.552.220,00 ou de R\$ 675.263.552,17, utilizando a taxa de câmbio 2,7059 adotada pela fiscalização, há de se concluir que inexistiu ganho de capital na venda das ações da MOI para a recorrente.

Considerando que o valor da alienação foi de US\$ 249.552.220,00 ou de R\$ 675.263.552,17, utilizando a taxa de câmbio 2,7059 adotada pela fiscalização, há de se concluir que inexistiu ganho de capital na venda das ações da MOI para a recorrente.

Considerando que o valor da alienação foi de US\$ 249.552.220,00 ou de R\$ 675.263.552,17, utilizando a taxa de câmbio 2,7059 adotada pela fiscalização, há de se concluir que inexistiu ganho de capital na venda das ações da MOI para a recorrente.

Considerando que o valor da alienação foi de US\$ 249.552.220,00 ou de R\$ 675.263.552,17, utilizando a taxa de câmbio 2,7059 adotada pela fiscalização, há de se concluir que inexistiu ganho de capital na venda das ações da MOI para a recorrente.

Considerando que o valor da alienação foi de US\$ 249.552.220,00 ou de R\$ 675.263.552,17, utilizando a taxa de câmbio 2,7059 adotada pela fiscalização, há de se concluir que inexistiu ganho de capital na venda das ações da MOI para a recorrente.

Considerando que o valor da alienação foi de US\$ 249.552.220,00 ou de R\$ 675.263.552,17, utilizando a taxa de câmbio 2,7059 adotada pela fiscalização, há de se concluir que inexistiu ganho de capital na venda das ações da MOI para a recorrente.

Considerando que o valor da alienação foi de US\$ 249.552.220,00 ou de R\$ 675.263.552,17, utilizando a taxa de câmbio 2,7059 adotada pela fiscalização, há de se concluir que inexistiu ganho de capital na venda das ações da MOI para a recorrente.

Considerando que o valor da alienação foi de US\$ 249.552.220,00 ou de R\$ 675.263.552,17, utilizando a taxa de câmbio 2,7059 adotada pela fiscalização, há de se concluir que inexistiu ganho de capital na venda das ações da MOI para a recorrente.

Considerando que o valor da alienação foi de US\$ 249.552.220,00 ou de R\$ 675.263.552,17, utilizando a taxa de câmbio 2,7059 adotada pela fiscalização, há de se concluir que inexistiu ganho de capital na venda das ações da MOI para a recorrente.

Considerando que o valor da alienação foi de US\$ 249.552.220,00 ou de R\$ 675.263.552,17, utilizando a taxa de câmbio 2,7059 adotada pela fiscalização, há de se concluir que inexistiu ganho de capital na venda das ações da MOI para a recorrente.

Considerando que o valor da alienação foi de US\$ 249.552.220,00 ou de R\$ 675.263.552,17, utilizando a taxa de câmbio 2,7059 adotada pela fiscalização, há de se concluir que inexistiu ganho de capital na venda das ações da MOI para a recorrente.

Considerando que o valor da alienação foi de US\$ 249.552.220,00 ou de R\$ 675.263.552,17, utilizando a taxa de câmbio 2,7059 adotada pela fiscalização, há de se concluir que inexistiu ganho de capital na venda das ações da MOI para a recorrente.

Considerando que o valor da alienação foi de US\$ 249.552.220,00 ou de R\$ 675.263.552,17, utilizando a taxa de câmbio 2,7059 adotada pela fiscalização, há de se concluir que inexistiu ganho de capital na venda das ações da MOI para a recorrente.

Considerando que o valor da alienação foi de US\$ 249.552.220,00 ou de R\$ 675.263.552,17, utilizando a taxa de câmbio 2,7059 adotada pela fiscalização, há de se concluir que inexistiu ganho de capital na venda das ações da MOI para a recorrente.

Considerando que o valor da alienação foi de US\$ 249.552.220,00 ou de R\$ 675.263.552,17, utilizando a taxa de câmbio 2,7059 adotada pela fiscalização, há de se concluir que inexistiu ganho de capital na venda das ações da MOI para a recorrente.

Considerando que o valor da alienação foi de US\$ 249.552.220,00 ou de R\$ 675.263.552,17, utilizando a taxa de câmbio 2,7059 adotada pela fiscalização, há de se concluir que inexistiu ganho de capital na venda das ações da MOI para a recorrente.

121 - CARI

Processo nº 11041.001/01/2007-63
Sessão nº 2101-01.20282-CITF
fl. 775

- Finalidade: Alienação de 51% das ações da Rio Paracatu Mineração S.A. (RPM).
- Vendedor: Grupo Rio Tinto, que controlava a RPM através da empresa Rio Tinto Brasil.
- Comprador: TVX Participações (Kinross Gold Corporation), que detinha 49% das ações da RPM.
- Valor da alienação: US\$ 249.552.220,00 (= R\$ 672.543.232,90).
- *Modus operandi*: reorganização societária prévia à alienação propriamente dita, com a interposição das empresas MOEM e MOI entre o Rio Tinto e a RPM, o que possibilitou a majoração do custo de aquisição das ações da RPM no interior do grupo econômico.
- Fontes das informações relativas ao negócio: (i) laudo de avaliação a mercado da RPM, de 21/11/2004 (fls. 229-267), e (ii) a impugnação apresentada pela RPM no processo administrativo nº 13609.000814/2009-93, referente à glosa da amortização do ágio gerado nas operações em exame:

(i) Laudo da avaliação a mercado da RPM, emitido em 21/11/2004 (data-base: 30/9/2004).

Introdução e objetivos

Constituída em 1984, a Rio Paracatu Mineração SA (RPM) é empresa controlada indiretamente pelos grupos RT Brazilian Holdings (51%) e Kinross Gold Corporation (49%). Suas operações consistem na lavra do minério de ouro e sua industrialização.

- Suas operações industriais estão localizadas no município de Paracatu (MG). A jazida da qual é extraído o minério beneficiado em suas operações também está localizada no município de Paracatu (MG).

A administração informou que atualmente os grupos controladores estão finalizando processo de negociação de suas respectivas participações no capital da RPM:

- A RT Brazilian Holdings, detentora de 51% do capital da RPM, alienaria sua participação para a Kinross Gold Corporation.

O valor envolvido na negociação seria de cerca de US\$ 260 milhões, o que corresponderia a cerca de US\$ 510 milhões pela totalidade das ações da RPM.

A administração da RT Brazilian Holdings informou que pretende efetuar operação de reorganização societária, para a qual necessitará de estimativa do valor econômico da RPM, na data-base de 30 de setembro de 2004.

Tendo em vista esse contexto, a administração da RPM solicitou a assessoria independente da Trevisan Consultores na análise do valor econômico da RPM, com base na metodologia do fluxo de caixa descontado, com objetivo de subsidiar a operação de reorganização societária pretendida.

Na análise da operação de reorganização societária pretendida pela administração ou de tratamento contábil relacionado não fez parte do escopo da Trevisan Consultores. Nossos trabalhos foram baseados em dados e informações gerenciais e contábeis, e em outras informações, fornecidos pela administração da empresa, considerando-os fidedignos e de boa-fé (grifos nossos, fl. 231)

A. R. J.

A. R. J.

D. GARETT

Fl. 24

Processo nº 14011.001301/2007-63
Acórdão nº 2101-01.202S2-CITJ
Fl. 776

(ii) Impugnação apresentada pela RPM no processo nº 13609.000814/2009-93.

"3.43 Ressalte-se que, ao contrário do entendimento da autoridade fiscal, os objetivos almejados nas reorganizações societárias foram: (i) a aquisição pela Kinross de 51% das ações de emissão da ora IMPUGNANTE, ainda que indiretamente, mediante a aquisição do controle acionário da MOI; e (ii) a simplificação da estrutura societária com a consequente redução de custos, e não apenas pagar menos imposto." (grifos nossos)

Assim, a partir de um laudo de avaliação que calculou que o valor de mercado da RPM seria de R\$ 1.432.355.816,00 (fls. 228 a 267), montou-se uma complexa operação que envolveu duas empresas que, em um período de um pouco mais de um ano, foram criadas com um aporte de apenas R\$10.000,00, tiveram seu capital aumentado com base nas ações reavaliadas da RPM, e finalmente foram incorporadas pela própria RPM. Como a recorrente adquiriu uma das empresas intermediárias, que teve seu custo inflado pela citada reorganização societária, a vendedora supostamente não teria auferido ganho de capital.

Na prática, o custo de aquisição utilizado na apuração do ganho de capital foi o valor de mercado do investimento a ser vendido, o que fere o próprio conceito de ganho de capital, que consiste na valorização do bem negociado. Utilizando-se uma comparação com a vida cotidiana, é como se, antes de vender um imóvel, o cidadão pudesse atualizar seu custo de aquisição pelo mesmo preço que pretende cobrar.

A análise do processo como um todo, composto por uma série de operações que escapam à lógica de negócios jurídicos usuais, suporta a conclusão de se tratar de planejamento tributário visando à criação de custo de aquisição artificial.

Se tudo o que foi dito não bastasse para comprovar o verdadeiro intuito negocial da operação descrita, basta acrescentar que, no contrato de venda da MOI, a recorrente fez constar cláusula que obriga a vendedora a indenizá-la no caso de tributação pelo Fisco, do ganho de capital por ventura apurado, o que demonstra o conhecimento da ilicitude e de suas possíveis consequências.

Desta forma, diante da evidência da artificialidade do custo de aquisição apresentado para o negócio, não poderia o Fisco admiti-lo para o cálculo do ganho de capital. Em seu lugar, adotou os valores em moeda estrangeira registrados no Banco Central do Brasil pela vendedora referentes ao investimento externo direto e indireto, que corresponde justamente ao valor efetivamente aplicada pelo Grupo Rio Tinto no país.

Observe-se que toda a legislação citada no voto vencido suporta essa conclusão, uma vez que exige a comprovação do custo de aquisição com documentação hábil e idônea, mas utiliza o capital registrado no Banco Central do Brasil, vinculado a compra do bem ou direito, quando o custo indicado não puder ser admitido. É o que diz o art. 26 da Instrução Normativa SRFI nº 208, de 2002, em conjunto com o art. 18 da Lei nº 9.249, de 1995.

Além disso, o art. 18 da Lei nº 9.249, de 1995 é citado como um verdadeiro mantra de defesa, pois afirma que 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, como se a legislação permitisse que as empresas nacionais fabricassem custos de aquisições fantasiosas sem possibilidade de contestação pelo Fisco.

Em suma, a conclusão é que a operação descrita não pode ser considerada como uma operação de planejamento tributário visando à criação de custo de aquisição artificial.

Em sua fundamentação, o voto vencedor concluiu que a operação descrita não pode ser considerada como uma operação de planejamento tributário visando à criação de custo de aquisição artificial.

Processo nº 110110013012007-53
Acórdão nº 2101-01.102

52-C111
11.777

A doutrina trazida no voto vencido ("Tributação do Ganho de Capital Auferido por Não-Residente na Alienação de Participação Societária", Revista de Direito Tributário Internacional nº 06, de agosto de 2007) caminha na mesma direção, concluindo que o valor registrado no sistema eletrônico do Banco Central do Brasil reflete, de forma geral, o custo de aquisição de participação societária detida por não-residente, pois representa o capital estrangeiro que efetivamente ingressou no país.

Os citados doutrinadores defendem que existem situações nas quais o valor do Banco Central não seria o custo efetivo, como no caso de venda anterior da participação societária para outro não-residente, pois o valor efetivamente pago pelo novo comprador não estaria registrado no Brasil. Mas essa conclusão não se aplica ao caso em tela, pois o vendedor estrangeiro é o mesmo que adquiriu a participação societária vendida, e os únicos recursos que efetivamente se utilizou para adquiri-la estão registrados no Banco Central. Recorde-se que as empresas intermediárias utilizadas no planejamento tributário não agregaram recursos efetivos ao custo de aquisição, pois receberam aportes de capital ínfimos, e que tiveram seu custo inflado com base no valor de mercado da empresa objeto da transação.

Finalmente, não compartilho da preocupação do Ilustre Relator de que esta Turma estaria modificando os fundamentos da atuação.

Os fatos estão devidamente descritos nos autos, com especial ênfase as características da reorganização societária. O atuante manifestou de forma explícita sua insatisfação com o custo de aquisição apresentado para a operação de venda de ações. Utilizou, então, custo de aquisição previsto pela legislação, que reflete o valor real do investimento negociado. E procedeu à tributação correta do ganho de capital auferido: incidência na fonte no momento do crédito à pessoa jurídica residente no exterior, efetuando o lançamento, ino responsável pela retenção e recolhimento do tributo: o adquirente residente no Brasil.

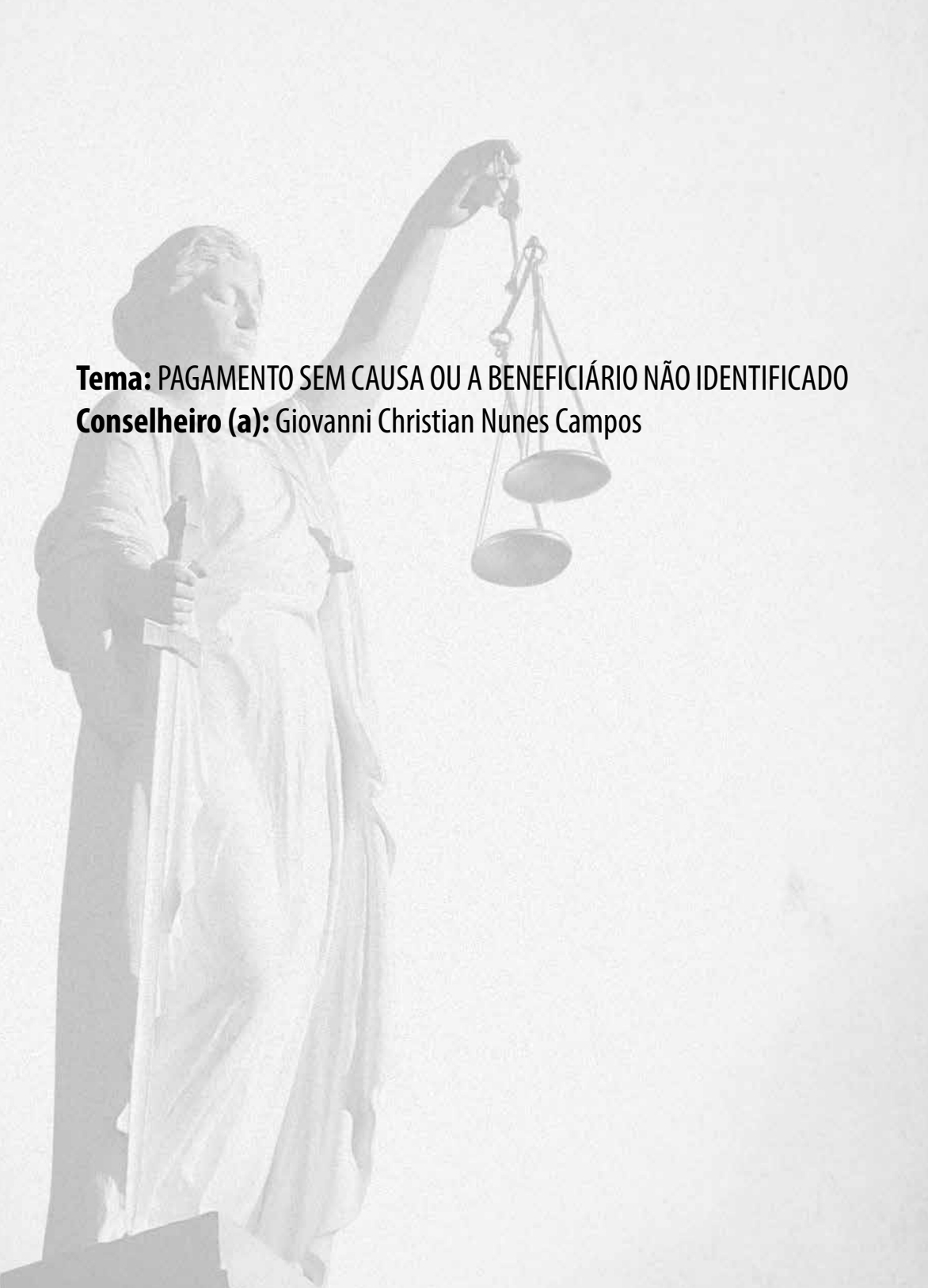
Assim, por considerar irrelevável o lançamento, a Turma Julgadora, pelo voto de qualidade de seu Presidente, entendeu por negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado eletronicamente (assinado digitalmente)
José Evandro Carvalho Araujo

Os fatos estão devidamente descritos nos autos, com especial ênfase as características da reorganização societária. O atuante manifestou de forma explícita sua insatisfação com o custo de aquisição apresentado para a operação de venda de ações. Utilizou, então, custo de aquisição previsto pela legislação, que reflete o valor real do investimento negociado. E procedeu à tributação correta do ganho de capital auferido: incidência na fonte no momento do crédito à pessoa jurídica residente no exterior, efetuando o lançamento, ino responsável pela retenção e recolhimento do tributo: o adquirente residente no Brasil.

Assim, por considerar irrelevável o lançamento, a Turma Julgadora, pelo voto de qualidade de seu Presidente, entendeu por negar provimento ao recurso voluntário.

Este documento foi gerado automaticamente pelo sistema de gestão de processos. O conteúdo não deve ser utilizado para fins de consulta ou para fins de citação em documentos. O conteúdo deste documento é de propriedade da ALAGE. Assinado eletronicamente em 15/03/2011 por JOSÉ EVANDRO CARVALHO ARAUJO, Assessor Jurídico, sob o nº 229.3011 por FRANCISCA SOUZA VIEIRA, 3ª



Tema: PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO
Conselheiro (a): Giovanni Christian Nunes Campos

CC01/C06
Fls. 341

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

Processo n° 10680.015665/2004-00
Recurso n° 150.911 Voluntário
Matéria IRF - Ano(s): 1999
Acórdão n° 106-16.978
Sessão de 26 de junho de 2008
Recorrente NUTRIR LTDA.
Recorrida 3ª TURMA/DRJ em BELO HORIZONTE - MG

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 1999

Ementa: REMESSA DE RECURSOS PARA O ESTRANGEIRO – PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO OU REFERENTE À OPERAÇÃO SEM CAUSA – COMPROVAÇÃO DE QUE A REMESSA FOI EFETUADA POR OUTRO CONTRIBUINTE – ILEGITIMIDADE DA SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA – Comprovado que o contribuinte não remeteu os recursos para o exterior, alicerce da imposição fiscal, deve-se cancelar a exação lançada.

IRRF - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - AUSÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO – AUSÊNCIA DA COMPROVAÇÃO DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - PRAZO DECADENCIAL NA FORMA DO ART. 150, § 4º, DO CTN -

A regra de incidência prevista na lei é que define a modalidade do lançamento. A tributação do imposto de renda incidente sobre pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado ou para extinguir obrigação referente à operação não comprovada ou sem causa é exclusiva na fonte, e, assim, o fato gerador considera-se ocorrido na data do pagamento, conforme o art. 61 da Lei nº 8.981/95. Para esse tipo de lançamento, o quinquênio do prazo decadencial tem seu início na data do fato gerador, exceto se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, espelhada no evidente intuito de fraude, quando tem aplicação o art. 173, I, do CTN. O lançamento que não respeita o prazo decadencial na forma antes exposta deve ser considerado extinto pela decadência.

PAGAMENTO EFETUADO SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU CAUSA - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - INOCORRÊNCIA - Somente é cabível a exigência da multa

Processo nº 10680.015665/2004-00
Acórdão n.º 106-18.978


CC01/C06
Fls. 342

qualificada prevista no artigo 44, II, da Lei nº. 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 1964. A não comprovação da operação ou da causa do pagamento efetuado, sem a utilização de documentos inidôneos ou subterfúgios para ocultar a ocorrência do fato gerador, caracteriza falta simples de pagamentos sem causa, porém não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos da legislação tributária.

Recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por NUTRIR LTDA.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, ACOLHER a preliminar de ilegitimidade passiva, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS
Presidente

GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS
Relator

FORMALIZADO EM

14 AGO 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti, Maria Lucia Moriz de Aragão Calomino Astorga, Luciano Inocêncio dos Santos (suplente convocado), Rubens Maurício Carvalho (suplente convocado), Janaina Mesquita Lourenço de Souza e Gonçalo Bonet Allage.

Relatório

Em face do contribuinte Nutrir Ltda., CNPJ/MF nº 01.003.921/0001-70, já qualificado neste processo, foi lavrado, em 20/12/2004, Auto de Infração (fls. 04 a 08), com ciência pessoal em 22/12/2004.

Inconformado com a autuação, o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 115 a 172. Para explicitar os motivos da impugnação, bem como delimitar o objeto da autuação, transcrevemos o relatório da decisão *a quo*, que teve como relator o AFRFB Márcio Antônio da Silva, *verbis*:

Processo nº 10680.015665/2004-00
Acórdão n.º 106-16.978

CC01/CO6
Fls. 343

Versa o presente processo do Auto de Infração de fls. 04/08, lavrado contra a contribuinte em epígrafe para exigência do crédito tributário no valor de R\$ 660.129,81 (seiscentos e sessenta mil, cento e vinte e nove reais e oitenta e um centavos), a título de Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF, juros de mora e multa proporcional, referente a infrações apuradas, cujos fatos geradores ocorreram em 29/06/1999, 06/07/1999, 24/08/1999 e 04/11/1999.

De acordo com a descrição dos fatos à fl.05, o lançamento decorreu de ação fiscal procedida na empresa, com vistas a verificar o cumprimento das obrigações tributárias relativas ao Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF, que constatou que ela consta como remetente original ou ordenadora de transferências de recursos financeiros para contas de terceiros beneficiários em instituições bancárias no exterior, sem comprovar a origem dos recursos utilizados, nem a contabilização, nem as operações ou a causa dos pagamentos efetuados.

Aludido crédito tributário é assim condensado:

Fato Gerador	Valor tributável	IRRF	Multa de 150%	Juros de mora	Soma
29/06/1999	14.072,15	4.925,25	7.387,87	4.619,88	16.933,00
06/07/1999	599,27	209,74	314,61	193,25	717,60
24/08/1999	483.765,55	169.317,94	253.976,91	153.351,25	576.646,10
04/11/1999	55.928,97	19.575,13	29.362,69	16.895,29	65.833,11
TOTAIS	554.365,94	194.028,06	291.042,08	175.059,67	660.129,81

Como enquadramento legal foi citado o art. 3º, § 2º, da Lei nº 9.317, de 05 de dezembro de 1996; art. 187, § 1º e art. 674, §§ 1º, 2º e 3º do Regulamento do Imposto de Renda de 1999, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.

Multa de Ofício e Juros de Mora

De acordo com a descrição dos fatos no auto de infração (fl.05), tendo em vista as circunstâncias em que se efetivaram os pagamentos apurados, aplicaram-se:

- a) a multa de ofício de 150% (cento e cinquenta por cento) em conformidade com os termos do inc. II, do art. 957, do RIR de 1999, e art. 44, inc. II, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.*
- b) os juros de mora no percentual equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais acumulada mensalmente, nos termos do art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996.*

A contribuinte foi cientificada do auto de infração em 22 de dezembro de 2004 (fls. 04 e 111) e, inconformada com a exigência, por seu procurador, instrumento de mandato à fl. 119, apresentou impugnação ao lançamento, mediante petição de fls. 115/118, recepcionada em 19 de janeiro de 2005.

Condensa-se, adiante, repositório das razões de discordância expandidas:

Em Preliminar:

1. Alega que nunca efetuou nenhuma remessa de valores para o exterior e que;

.existem várias empresas no Brasil com nome de NUTRIR, podendo ter havido algum equívoco ou, até mesmo, o uso indevido e fraudulento de seu CNPJ, por parte de terceiro, com intuito de obter vantagem ilícita;

.isso se o referido CNPJ constar em algum dos documentos de remessa, fato que não teria ficado comprovado nos autos;

No Mérito:

2. Aduz que o fato gerador do procedimento fiscal teve origem na investigação do "Caso Banestado", que visava apurar delitos de sonegações fiscais dentre outras atividades criminosas e que;

.no curso das investigações, após quebra de sigilo bancário, constatou-se remessa de dólares americanos por uma empresa denominada NUTRIR, que certamente não é a impugnant;

3. Ratifica a alegação de existência de várias empresas com o nome NUTRIR, a alegação de equívoco, de mau entendido, de uso indevido de CNPJ, etc., para propugnar que a identificação dos verdadeiros responsáveis depende de investigação mais detalhada;

4. Reporta-se ao mandamento do inc. XLV, do art. 5º da Constituição Federal: "nenhuma pena passará da pessoa do condenado (...)" para argumentar que este dispositivo garante aos cidadãos que ninguém deverá pagar por atos de outros;

5. Objeta que no presente caso a administração está cobrando imposto e multa de pessoa diversa daquela que cometeu o ato, o que reputa injusto e;

.encarece novamente a necessidade de investigação mais detalhada para identificar as pessoas beneficiadas com as remessas;

6. Contrapõe que apenas uma empresa que tem o mesmo nome, com o acréscimo da expressão "produtos alimentícios", tem em andamento na Justiça de Primeira Instância 31 (trinta e um) processos na Comarca de Belo Horizonte, conforme comprovantes que diz anexar, e diz ainda que:

.entre as empresas registradas na Junta Comercial de Minas Gerais, existem sócios de nacionalidades estrangeiras;

.tais raízes em outros países conferem maiores possibilidades de envio de valores para o exterior;

."em vários processos consta como parte nomes de empresas que possivelmente sejam estrangeiras, pois são expressões em



Processo nº 10680.015665/2004-00
Acórdão n.º 106-16.978

CC01/CO6
Fls. 345

inglês, conforme faz prova os anexos informativos da Justiça, tais como: U HUAL EXPRESS WY; MALCOLM MICHAEL SHEIL"; (sic).enquanto isso, nenhum processo consta em nome da impugnante;

.por isso devem ser efetuadas outras diligências com vistas a apuração da verdade;

.a empresa NUTRIR, CNPJ nº 01.003.921/0001-70, jamais enviou quaisquer valores para o exterior;

7. Diz estar anexando certidões simplificadas da Junta Comercial de Minas Gerais, onde há registro de 23 (vinte e três) empresas com o pré-nome NUTRIR e que:

.a investigação que concluiu que a impugnante efetuou remessas de dólares americanos para instituições bancárias do exterior incorreu em equívoco, eis que, se consta o seu CNPJ em alguma operação destas, ele foi usado indevidamente e por pessoas não autorizadas, caracterizando fraude;

Por fim, requer acatamento do recurso e cessação da cobrança;

Caso contrário, requer que "seja oficiado o Banestado ou outro órgão que mantém a documentação das remessas de quantias para o exterior, onde poderá corrigir o equívoco, através de documentos que comprovarão a participação da recorrente em qualquer envio de dinheiro, conforme alegado." (sic).Protesta provar as alegações por todos os meios admitidos em Direito;

Com a impugnação foram aportados aos autos os documentos de fls. 120/172.

Em atendimento à intimação SECAT/EQPROF nº 247/2005, a defendente regularizou o instrumento de mandato, anexando aos autos a procuração de fls. 176, com firma reconhecida.

Tendo em vista a aplicação da multa agravada de 150% (cento e cinquenta por cento), consoante despacho de fls. 177 os autos retornaram à fiscalização da DRF/BHE, para pronunciar-se acerca da Representação Fiscal para Fins Penais, que não havia sido localizada.

Em cumprimento, o fiscal atuante exarou a "Informação Fiscal para Fins Penais", nos termos do § 7º, do art. 1º, da Portaria SRF nº 2.752, de 11 de outubro de 2001, e alteração pela Portaria SRF nº 1.279, de 19 de dezembro de 2002, que foi anexada aos autos às fls. 178/179, encartada com os anexos de fls. 180/248.

Às fls. 249/250, consta despacho do chefe da EQAEX/SEFIS/ da DRF/BHE, minudenciando que o atuante fez comunicação, anexando cópia do Auto de Infração e do Termo de Verificação Fiscal, que foi encaminhado através do Ofício nº 026/SRRF06/Djfs de 19/01/2005, à 4ª Vara da Justiça Federal em Belo Horizonte. Assim sendo, levando em conta a determinação do § 7º já mencionado e a



5

Processo nº 10680.015665/2004-00
Acórdão n.º 106-16.978

CC01/C06
Fls. 346

referida "Comunicação", concluiu que não é necessário a "Representação Fiscal para Fins Penais"

A 3ª Turma de Julgamento da DRJ-Belo Horizonte (MG), por unanimidade de votos, rejeitou a preliminar e considerou procedente o lançamento, em decisão de fls. 252 a 264. A decisão foi consubstanciada no Acórdão nº 8.781, de 22 de junho de 2005, que foi assim ementado:

OUTROS RENDIMENTOS - PAGAMENTOS SEM CAUSA / OPERAÇÃO NÃO COMPROVADA.

FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA OU DE OPERAÇÃO NÃO COMPROVADA.

A partir de janeiro de 1995 se sujeita à incidência do imposto exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, bem como os pagamentos efetuados ou os recursos entregues a terceiros ou sócios, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

O contribuinte foi intimado da decisão *a quo* em 21/07/2005 (fls. 272). Iresignado, interps recurso voluntário em 19/08/2005 (fls. 273).

No voluntário, o recorrente deduz os seguintes argumentos:

1. há mais de 20 empresas com o prenome NUTRIR com atos constitutivos arquivados na Junta Comercial do Estado de Minas Gerais, o que robustece a argumentação de que o recorrente não é o sujeito passivo da exação aqui vergastada, pois na documentação de suporte da transação financeira tributada somente há o nome NUTRIR, sendo que o endereço do recorrente, argumento que alicerçou a autuação e a decisão recorrida, somente foi inserido na documentação posteriormente, e de forma manuscrita;
2. busca transferir a responsabilidade tributária para as empresas Nutrir Alimentos S/A e Nutrir Produtos Alimentícios S/A, pois ambas são empresas de porte, sediadas em Belo Horizonte, tendo, inclusive, um dos sócios que "é, seguramente, de origem estrangeira" (fls. 282), ambas com lastro para executar a operação financeira aqui tributada. Ainda, ressalta que, em relação à primeira das empresas antes citadas, há medida cautelar fiscal, movida pela Fazenda Nacional, pois há a presença de indícios da alienação fraudulenta do patrimônio da ré;
3. "Vale ressaltar o fato de que, na verdade, os documentos onde aparecem o nome Nutrir (fls. 24 e 25) não contêm qualquer informação oficial relativamente ao endereço da empresa. O que existe é anotação manuscrita, onde se indica o endereço da empresa na Rua Quimberlita, 285, nesta capital" (fls. 283 – grifos do original);

Processo nº 10680.015665/2004-00
Acórdão n.º 108-16.978

CC01/CO6
Fls. 347

4. a empresa "nunca apresentou receita ou movimentação de recursos que fossem compatíveis com a remessa ao exterior dos valores objeto da autuação fiscal" (fls. 284);
5. o auto de infração dificulta – senão impede – a defesa do recorrente, pois o obriga a fazer uma prova negativa, ou seja, de que não fez as remessas de recursos para o exterior;
6. não havendo certeza quanto à autoria da infração, deve-se aplicar o art. 112, III, do Código Tributário Nacional, exonerando o contribuinte da exação lançada;
7. pugna pela aplicação do prazo decadencial na forma do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional;
8. a taxa Selic é imprestável para incidir como juros em débitos tributários.

Em 24/06/2008, a Senhora Presidente da Sexta Câmara determinou a juntada de memorial do recorrente aos autos. Com base nesta documentação, o recorrente afixa que a Polícia Federal apurou que os recursos financeiros em foco foram enviados ao exterior pela empresa Nutrir Produtos Alimentícios S/A, o que comprova de forma definitiva a ilegitimidade passiva tributária do recorrente. Ainda, a ação penal em curso contra os sócios da NUTRIR Ltda., para apurar o crime de evasão de divisas, a partir das remessas ao exterior em discussão, foi arquivada pelo Juízo da 4ª Vara Federal da Seção Judiciária de Minas Gerais.

Pela relevância da documentação trazida aos autos como memorial, devem-se detalhar as conclusões das peças produzidas pelos órgãos estatais (Polícia Federal, Ministério Público Federal e Justiça Federal), *verbis*:

Polícia Federal (IPL 1916/2005 – SR/DPF/MG) – fls. 520 a 524

Trata-se de procedimento investigatório instaurado para apurar a prática, em tese, das condutas descritas nos tipos penais supra relacionados [artigo 22, parágrafo único da Lei nº 7.492/86; art. 1º da Lei nº 9.613/98; e art. 1º da Lei nº 8.137/90], por parte dos responsáveis pela empresa NUTRIR LTDA, utilizando-se da sub-conta LONTON, mantida no banco JP Morgan Chase em Nova Iorque/USA, administrada pela "empresa" norte americana BHSC – Beacon Hill Service Corporation e movimentada com recursos de origem desconhecida, à margem da legislação vigente.

O presente, e tantos outros expedientes recém instaurados, se constitui em um desdobramento dos trabalhos desenvolvidos no "Caso Beacon Hill", que ficou nacionalmente conhecido a partir do desencadeamento, em agosto de 2004, da "OPERAÇÃO FAROL DA COLINA".

(...)

Assim, as condutas dos "doleiros" que operavam nominada sub-conta foram objeto de investigações levadas a efeito no âmbito do



Processo nº 10680.015665/2004-00
Acórdão n.º 108-16.978

CC01/C06
Fls. 348

inquérito policial nº 738/2005-SR/DPF/MG, tombado na 4ª Vara Federal – SJMG sob o nº 2004.38.00.035801-4.

Num segundo momento – que é o caso destes autos – buscou-se identificar os prováveis “clientes” destes “doleiros”, tudo a partir de dados obtidos quando do acesso aos documentos disponibilizados às autoridades brasileiras em Nova York/USA.

Desta forma, verificou-se, em um primeiro momento, dentre os documentos encaminhados pela DFIN/DCOR/DPF, acostados às fls. 04/06, que a empresa “NUTRIR” teria ordenado a remessa ao exterior, no ano de 1999, da quantia de US\$ 185.411,83, tudo por intermédio da sub-conta Lonton, fato que ensejou a instauração do presente.

(...)

Intimados, os sócios da empresa compareceram nesta SR/DPF/MG onde prestaram as declarações de fls. 116/118 – LUCIMARA VIDAL, 119/121 – OLEISES LUIZ OLIVEIRA BONANATO e 122/123 – CARLA BONANATO DE AVELAR. Pelas informações, temos que a empresa NUTRIR Ltda. esteve instalada nesta Capital, à Rua Quimberlita 285 e se dedicava, de início, à fabricação e comercialização de nutrição parenteral, com utilização de insumos nacionais e venda exclusivamente em hospitais no Estado de Minas Gerais. Após 1997, passou à condição de revendedora de dietas enterais, fabricadas por laboratórios nacionais, sendo que o faturamento mensal oscilava entre R\$ 50.000,00 e R\$ 80.000,00, com margem de lucro entre 3% e 5%, devido à concorrência de grandes empresas, sendo que a empresa foi vendida em 2003 em razão do baixo retorno financeiro aos sócios. No que se refere às transações financeiras alienígenas retratadas às fls. 05/06, no montante global de US\$ 185.411,83, alegaram desconhecê-las por completo até serem interpelados pela Receita Federal que, através da ação fiscal levada a efeito na NUTRIR Ltda., lançou um crédito tributário da ordem de R\$ 600.000,00. Restou informado, ainda, que existem cerca de 20 empresas nacionais que possuem o nome NUTRIR em suas denominações sociais, fato conhecido após o levantamento feito pelo advogado contratado pela empresa para defendê-la no citado processo fiscal.

Após a oitiva, o sócio OLEISES LUIZ DE OLIVEIRA BONANATO solicitou que fosse anexada aos autos, cópia do recurso apresentado pela NUTRIR Ltda. ao 1º Conselho de Contribuintes da União.

Ante as alegações dos sócios da representada e a existência do inquérito policial nº 2203/2005, proc. nº 2006.38.00.003385-0, em trâmite nesta SR/DPF/MG e instaurado em face da empresa NUTRIR PRODUTOS ALIMENTÍCIOS S/A, com fincas a apurar a remessa ilegal de recursos ao exterior por intermédio também da sub-conta LONTON, no montante de aproximadamente US\$ 741.198,66 entre 1997 e 2001, procurou-se confrontar tais operações financeiras com aquelas objeto do presente.



Processo nº 10680.015665/2004-00
Acórdão n.º 106-16.978

CC01/C06
Fls. 349

Desta forma, temos que três das quatro operações financeiras retratadas às fls. 05, de início atribuídas a NUTRIR Ltda., figuram também na planilha que contém um total de dezesseis transações financeiras ilícitas vinculadas a NUTRIR PRODUTOS ALIMENTÍCIOS S/A, objeto do IPL 2203/2005, cuja cópia segue em anexo. São aquelas datadas de 04/11/1999, 29/06/1999 e 24/08/1999, nos valores de US\$ 18.801,83, US\$ 5.110,00 e US\$ 161.280,00, respectivamente.

A análise dos dados de tais transações, permitem concluir que as mesmas estão vinculadas, de fato, a empresa NUTRIR PRODUTOS ALIMENTÍCIOS S/A e não a NUTRIR Ltda.

(...)

A menção do endereço da empresa NUTRIR Ltda., Rua Quimberlita 285 nesta Capital, não passou de estratégia do "doleiro" para fazer confusão, em algumas operações, quando a verdadeira identidade de sua cliente, qual seja, a empresa "quase homônima" NUTRIR PRODUTOS ALIMENTÍCIOS S/A.

Assim, podemos concluir que as transações financeiras ilícitas que estão sendo apuradas neste inquérito são de responsabilidade da NUTRIR PRODUTOS ALIMENTÍCIOS S/A, sendo certo que já estão sendo objeto dos trabalhos encetados no IPL nº 2203/2005.

Qualquer dívida quanto à conclusão ora exposta é espancada pelos termos das declarações de PETER JORDAM, sócio da empresa NUTRIR PRODUTOS ALIMENTÍCIOS S/A, prestadas nos autos do IPL nº 1627/2005 – SR/DPF/MG, proc. nº 2005.38.00.043464-5, onde figura como investigado em razão de movimentação financeira ilícitas no exterior, havidas em seu nome, no montante de US\$ 1.415.930,00, também por intermédio da sub-conta LONTON.

Naqueles autos, conforme se verifica a partir das cópias em anexo, PETER JORDAM reconheceu expressamente que utilizou os serviços de "doleiro" para efetuar as remessas dos recursos ao exterior, bem como afirmou sua condição de sócio da empresa NUTRIR PRODUTOS ALIMENTÍCIOS S/A.

(...)

Belo Horizonte, 05 de dezembro de 2007

FELIPE DUMMOND VIEIRA

Delegado de Polícia Federal

Procuradoria da República no Estado de Minas Gerais (Autos nº 2005.38.00.045268-8) – fls. 527 a 533

(...)

Assim, instaurado o presente inquérito policial, verificou-se que CARLA BONANATO DE AVELAR, OLEISES LUIZ OLIVEIRA BONANATO e LUCIMARA VIDAL eram os sócios responsáveis pela



Processo nº 10680.015665/2004-00
Acórdão n.º 106-16.978

CC01/CD6
Fls. 350

empresa NUTRIR LTDA., à época dos fatos em apuração (fls. 104/107).

(...)

Consta, no Apenso I dos autos, cópia de processo administrativo-fiscal, no qual a NUTRIR LTDA. foi apontada como responsável pela remessa de US\$ 185.411,83 ao exterior, não tendo comprovado a origem desses recursos. Assim, considerou a Receita Federal que a empresa ora investigada incorreu em omissão de receitas, tendo sido constituído em seu desfavor um débito tributário no valor de R\$ 660.129,81 (seiscentos e sessenta mil, cento e vinte e nove reais e oitenta e um centavos), atualizados em dezembro de 2004.

(...)

Conquanto não seja possível, compulsando-se os autos, determinar, precisamente, de que modo a Receita Federal considerou a NUTRIR LTDA. responsável pelas quatro transações em questão, observa-se, na relação de fls. 05/06, que, em todas, o cliente da transferência foi identificado pelo nome "Nutrir", havendo, também, referência a Belo Horizonte/MG. Nota-se, ainda, que, em duas operações, há indicação do endereço "Rua Quimberlita 285".

Assim, considerando-se que, à época dos fatos, a NUTRIR LTDA. estava sediada na Rua Quimberlita, n. 285, Bairro Santa Tereza, Belo Horizonte/MG, conforme se depreende da cópia de contrato social acostada aos autos (fls. 76/84 e 104/107), presume-se que foi a partir desses dados que o órgão fazendário imputou a conduta investigada no presente caderno apuratório aos sócios da referida empresa.

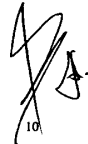
(...)

Conforme asseverou a autoridade policial em seu relatório de fls. 173/177, verifica-se que três das quatro operações financeiras imputadas a NUTRIR LTDA., quais seja, transferências para o exterior, através da LONTON, de US\$ 5.110,00 em 29/06/1999, de US\$ 161.280,00 em 24/08/1999 e de US\$ 18.801,83 em 04/11/1999, também, figuram na planilha que contém um total de dezesseis transações ilícitas atribuídas a empresa Nutrir Produtos Alimentícios S.A.

(...)

Dessa forma, chega-se à conclusão que CARLA BONANATO DE AVELAR, OLEISES LUIZ OLIVEIRA BONANATO e LUCIMARA VIDAL não foram autores das movimentações financeiras discriminadas às fls. 05/06 dos autos, que somaram a quantia de US\$ 185.411,83, na verdade, de responsabilidade da Nutrir Produtos Alimentícios S.A. Do mesmo modo, não há que se falar em eventual delito de lavagem de dinheiro praticados pelos gestores da NUTRIR LTDA.

Quanto aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90, é de se ver que a consumação de eventual crime de



Processo nº 10680.015665/2004-00
Acórdão n.º 106-16.978

CC01/C06
Fls. 351

sonegação fiscal, à luz do atual entendimento do STF (HC 81.611/DF, Min. Sepúlveda Pertence, Pleno, in DJU de 10.12.03), depende do exaurimento de processo administrativo-fiscal que culmine com a imposição de auto de infração em desfavor da empresa investigada.

Assim, havendo notícia, nos autos (fls. 124/152), de que a NUTRIR LTDA. recorreu, administrativamente, da decisão do órgão fazendário que considerou ter a empresa incorrido em omissão de receitas, constituindo em seu desfavor um débito tributário no valor de R\$ 660.129,81 (seiscentos e sessenta mil, cento e vinte e nove reais e oitenta e um centavos), há que se aguardar a eventual consumação deliitva, hipótese na qual a própria Receita Federal cuidará de encaminhar ao Ministério Público Federal a respectiva representação fiscal para fins penais, a partir da qual será deflagrado o competente apuratório.

Pelo exposto, ante a ausência de participação dos investigados na conduta narrada no presente inquérito policial, e considerando que as operações financeiras, supostamente, ilegais em questão já são objeto de investigação no processo n. 2006.38.00.003385-0, o Ministério Público Federal sujeita à douta apreciação desse MM. Juízo o respectivo ARQUIVAMENTO (CPP, art. 28), requerendo sejam efetuadas as anotações de praxe.

Belo Horizonte, 21 de janeiro de 2008.

Ângelo Giardini de Oliveira

Procurador da República

Justiça Federal de Minas Gerais – 4ª Vara Criminal (Autos n.º 2005.38.00.045268-8) – fls. 534

Acolhendo manifestação ministerial de fls. 180/186, a qual tomo como razão de decidir, determino sejam arquivados os presentes autos.

Dê-se baixa na distribuição, fazendo-se as anotações, registros e comunicações de praxe.

Intime-se.

Belo Horizonte, 15 de fevereiro de 2008.

Rogéria Maria Castro Debelli

Juíza Federal da 4ª Vara - SJMF

É o relatório.



Processo nº 10680.015665/2004-00
Acórdão n.º 106-16.978

CC01/CD6
Fls. 352

Voto

Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, Relator

Primeiramente, declara-se a tempestividade do apelo, já que o contribuinte foi intimado da decisão recorrida em 21/07/2005 (fls. 272) e interpôs o recurso voluntário em 19/08/2005 (fls. 273), dentro do trintídio legal. Dessa forma, atendidos os demais requisitos legais, dele tomo conhecimento.

Abaixo, apontam-se os itens da controvérsia aqui instaurada:

- I. há mais de 20 empresas com o prenome NUTRIR com atos constitutivos arquivados na Junta Comercial do Estado de Minas Gerais, o que robustece a argumentação de que o recorrente não é o sujeito passivo da exação aqui vergastada, pois na documentação de suporte da transação financeira tributada somente há o nome NUTRIR, sendo que o endereço do recorrente, argumento que alicerçou a autuação e a decisão recorrida, somente foi inserido na documentação posteriormente, e de forma manuscrita;
- II. busca, o recorrente, transferir a responsabilidade tributária para as empresas Nutrir Alimentos S/A e Nutrir Produtos Alimentícios S/A, pois ambas são empresas de porte, sediadas em Belo Horizonte, tendo, inclusive, um dos sócios que “é, seguramente, de origem estrangeira” (fls. 282), ambas com lastro para executar a operação financeira aqui tributada. Ainda, ressalta que, em relação à primeira das empresas antes citadas, há medida cautelar fiscal, movida pela Fazenda Nacional, pois há presença de indícios de alienação fraudulenta do patrimônio da ré;
- III. **“Vale ressaltar o fato de que, na verdade, os documentos onde aparecem o nome Nutrir (fls. 24 e 25) não contém qualquer informação oficial relativamente ao endereço da empresa. O que existe é anotação manuscrita, onde se indica o endereço da empresa na Rua Quimberlita, 285, nesta capital”** (fls. 283 – grifos do original);
- IV. traz prova em memorial que comprova a insubsistência da imputação da remessa ao estrangeiro que foi afetada ao recorrente.
- V. a empresa “nunca apresentou receita ou movimentação de recursos que fossem compatíveis com a remessa ao exterior dos valores objeto da autuação fiscal” (fls. 284);
- VI. o auto de infração dificulta – senão impede – a defesa do recorrente, pois o obriga a fazer uma prova negativa, ou seja, de que não fez as remessas de recursos para o exterior;
- VII. pugna pela aplicação do prazo decadencial na forma do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional;

Processo nº 10680.015665/2004-00
Acórdão n.º 106-16.978

CC01/006
Fls. 353

VIII. não havendo certeza quanto à autoria da infração, deve-se aplicar o art. 112, III, do Código Tributário Nacional, exonerando o contribuinte da exação lançada;

IX. a taxa Selic é imprestável para incidir como juros em débitos tributários.

Nos itens I a V, o recorrente objetiva, preliminarmente, negar sua responsabilidade tributária, pois não deteria legitimidade passiva para figurar no pólo passivo da obrigação tributária. No item VI, o recorrente traz uma preliminar de cerceamento do direito de defesa.

Após as preliminares, tem-se uma prejudicial das demais questões de mérito no item VII. Na seqüência, as demais questões de mérito nos itens VIII e IX.

De plano, deve-se apreciar em bloco as irsignações dos itens I a V, que, em essência, tentam arrostar a imputação tributária, pois o recorrente não seria o autor da remessa dos valores para o estrangeiro.

Deve-se apreciar a documentação trazida no memorial, pois somente prolatadas pelas autoridades públicas mencionadas no relatório deste voto após dezembro de 2007, inserindo-se na exceção do art. 16, § 4º, “b”, do Decreto nº 70.235/72 (“A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: b) refira-se a fato ou a direito superveniente”).

Como assentado no relatório do término da ação fiscal, o contribuinte, ora recorrente, foi autuado por pretensamente ter efetuado remessas para o exterior, através de ordens de pagamento e com débitos lançados na subconta “LOTON TRADING LTD-nº 310113” da empresa “BEACON HILL SERVICE CORP-BHSC” no “JP MORGAN CHASE BANK” de Nova Iorque – EUA, caracterizando pagamento sem causa, à margem da escrituração contábil, nos montantes abaixo:

DATA	VALOR (US\$)	VALOR (R\$)	BANCO	BENEFICIÁRIO
29/06/99	US\$ 5.110,00	R\$ 9.146,90	Pine Bkg Corp-NY Miami	Transglobal Corporate
06/07/99	US\$ 220,00	R\$ 389,53	Pine Bkg Corp_NY	Transglobal Corporate – Miami
24/08/99	US\$ 161.280,00	R\$ 314.447,61	Ubs-Lausanne	Mellon Trading Exports Inc-Lausanne
04/11/99	US\$ 18.801,83	R\$ 36.353,83	Barclaysbank Plc NY/Nassau	Fernhurst(1979)LTD- Nassau

Os dados acima foram repassados para a Receita Federal no bojo do caso “BANESTADO”, quando a Justiça Federal, o Ministério Público Federal e a Polícia Federal tiveram acesso a informações de remessas bancárias de nacionais para o exterior, via contas CC5, com autorização da Justiça do Estado de Nova Iorque - EUA.

Processo nº 10680.015665/2004-00
Acórdão n.º 106-16.978

CC01/C06
Fls. 354

No caso aqui em exame, o recorrente nega que tenha efetuado quaisquer remessas de valores para o estrangeiro, ressaltando que a fiscalização não juntou qualquer registro contábil que comprove a saída do numerário da empresa.

Aqui, um ponto saliente. Pela Declaração Simplificada do ano-calendário 1999 (fls. 79), vê-se que a empresa estava vinculada ao SIMPLES e que faturou neste ano R\$ 322.605,06. Dessa forma, as remessas ao exterior teriam excedido o faturamento de todo o ano-calendário. Tal constatação robustece a defesa do recorrente, que informa que não teria condições financeiras para concretizar as remessas que lhe são imputadas.

A prova da remessa cinge-se aos registros eletrônicos existentes na subconta "LOTON TRADING LTD-nº 310113" da empresa "BEACON HILL SERVICE CORP-BHSC" no "JP MORGAN CHASE BANK", nos quais consta o nome do contribuinte, com seu endereço (fls. 22 e 23). Adicionalmente, foram juntadas duas cópias fotostática das duas últimas remessas acima, autenticadas pelo Consulado-Geral do Brasil em Nova York, nas quais a empresa NUTRIR consta como remetente, com endereço do remetente anotado à mão (fls. 24 e 25). Aqui, a anotação do endereço à mão foi objeto de veemente contestação por parte do recorrente, levando-o a atribuir as remessas a terceiros contribuintes da cidade de Belo Horizonte, que tem em sua razão social a palavra NUTRIR.

Compulsando os autos, percebe-se claramente que a infração tributária foi imputada ao contribuinte devido ao fato de constar na cópia fotostática o endereço no qual, outrora, o contribuinte tinha seu domicílio fiscal. Não há um único elemento adicional nos autos que comprove que o recorrente fez as remessas ao estrangeiro, aqui objeto da imputação fiscal.

Há, na verdade, um conjunto de indícios que indicam que o recorrente não foi responsável pelas remessas ao estrangeiro, a saber:

- pelas declarações de imposto de renda juntadas aos autos, percebe-se que as pretensas remessas excedem todo o faturamento da empresa no ano-calendário em debate (1999). Ademais, parece pouco plausível que uma empresa vinculada ao sistema de pagamento de imposto do SIMPLES esteja a remeter recursos para o exterior.
- na cópia fotostática de duas das remessas juntadas aos autos, aparece apenas o primeiro nome do remetente, NUTRIR, com o endereço aposto à mão. Ocorre que há múltiplas empresas com o prenome NUTRIR e o endereço, por si só, não é prova suficiente para comprovar a remessa vergastada, notadamente quando o único elemento de ligação com o recorrente é um endereço colocado à mão no borderô da remessa;
- não há qualquer registro na contabilidade do contribuinte do pretense pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado;
- não há qualquer documentação bancária ou comercial que indique o trânsito dos valores em debate pelas contas de depósito do recorrente. Deve-se ressaltar que a Receita Federal tinha os dados da movimentação financeira da pessoa jurídica (CPMF), o que poderia indicar o trânsito financeiro de valores compatíveis com a remessa expatriada.

Processo nº 10680.015665/2004-00
Acórdão n.º 106-16.978

CC01/C06
Fls. 355

Aqui, deve-se lembrar que ao art. 142 do Código Tributário Nacional delimita, estritamente, a ação do auditor-fiscal. Para deslinde da controvérsia, traz-se à colação o citado artigo:

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. (grifei)

Ora, não pode haver dúvidas quanto à identificação do sujeito passivo e quanto à matéria tributável no ato administrativo do lançamento. A autoridade autuante tem que identificar cristalinamente o sujeito passivo, sem remanescer qualquer vacilação quanto ao elemento pessoal do fato gerador.

Toda a documentação juntada aos autos não traz qualquer segurança que o recorrente tenha efetivamente enviado os recursos para o exterior, o que é o objeto sobre o qual o imposto foi lançado. Ao revés, todos os indícios extraídos do processo (ausência de lançamento contábil, ausência de documentação bancária ou comercial a indicar que os valores expatriados estiveram na posse do recorrente, adesão ao SIMPLES, faturamento reduzido na DIPJ, múltiplas empresas com o mesmo prenome que constou na cópia fotostática da remessa) indicam que o recorrente não é o responsável pela remessa dos valores para o estrangeiro, excetuando, unicamente, o endereço manuscrito no borderô de duas das remessas antes informadas.

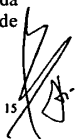
Alicerçar o lançamento tributário, com multa qualificada de 150%, a indicar, em tese, crime contra a ordem tributária, a partir de um borderô de remessa bancária para o exterior, no qual apenas conste o endereço, manuscrito, e o primeiro nome da razão social do recorrente é extremamente frágil. Trata-se de um lançamento construído em bases moveidças, a soçobrar frente a qualquer contestação.

Todas as conclusões acima foram feitas considerando, apenas, os documentos juntados aos autos até o memorial, este acostado em 26/06/2008.

No memorial vieram as provas definitivas de que o recorrente jamais enviou tais valores para o exterior e, espantosamente, as remessas foram feitas por uma empresa que o recorrente havia reputado como possível autora, pois também tinha o primeiro nome da razão social como NUTRIR, era estabelecida em Belo Horizonte e tinha estrutura de capital para fazer remessas como a em debate.

Aqui, deve-se rememorar que em sua defesa, o recorrente fez uma circularização na Junta Comercial do Estado de Minas Gerais, identificando todas as empresas com o nome NUTRIR, verificando o capital social, quando, ao final, insinuou que a empresa NUTRIR Produtos Alimentícios S/A poderia ser a autora da remessa dos valores ao estrangeiro.

Toda a prova constante do memorial que deslindou a controvérsia foi produzida em trabalho investigativo, e merecedor dos maiores elogios, pela Polícia Federal do Estado de Minas Gerais.

15 

Processo nº 10680.015665/2004-00
Acórdão n.º 106-16.978

CC01/C06
Fls. 356

Inicialmente, a autoridade fiscal, fiando-se exclusivamente nos registros eletrônicos da remessa ao exterior, aliado ao endereço manuscrito do recorrente que pretensamente indicava o autor de evasão de divisas para o exterior, considerou tais remessas como operação sem causa, e imputou o ônus tributário previsto no art. 61 da Lei nº 8.981/95, com qualificação da multa de ofício. A qualificação da multa de ofício implica na existência, em tese, de crime contra a ordem tributária, o que culminou com a lavratura da competente representação fiscal para fins penais, dirigida ao Ministério Público Federal.

A partir da referida representação, aliado ao trabalho conjunto da autoridade ministerial e do Poder Judiciário, aqui, inicialmente, por Juízo Federal estabelecido na Seção Judiciária do Estado do Paraná, a Polícia Federal instaurou o inquérito policial IPL 1916/2005 – SR/DPF/MG, objetivando apurar os ilícitos de evasão de divisas, crime de lavagem de dinheiro e crime contra a ordem tributária em face dos sócios do recorrente.

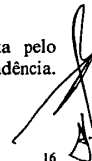
No relatório deste voto, transcrevem-se longos excertos das conclusões da autoridade policial no IPL em destaque. Resumem-se as conclusões:

- a empresa NUTRIR Ltda. não foi a responsável pela remessa dos valores para o exterior, pois o então sócio da empresa Nutrir Produtos Alimentícios S/A, Sr. Peter Jordam, confessou a autoria das remessas. Aqui, deve-se evidenciar que o Sr. Peter Jordam consta como autor de outras remessas para a subconta Loton;
- três das quatro operações financeiras retratadas, de início atribuídas à empresa NUTRIR Ltda., figuram também na planilha que contém um total de dezesseis transações financeiras ilícitas vinculadas a Nutrir Produtos Alimentícios S/A. São aquelas datadas de 04/11/1999, 29/06/1999 e 24/08/1999, nos valores de US\$ 18.801,83, US\$ 5.110,00 e US\$ 161.280,00, respectivamente. Remanesceu, apenas, a operação de US\$ 220,00, de 06/07/99;
- o endereço do recorrente que constou nas cópias fotostática foi um artifício do doleiro para mascarar o real autor das remessas financeiras, no caso, a empresa homônima Nutrir Produtos Alimentícios S/A.

As conclusões da autoridade policial foram chanceladas pela Procuradoria da República, que peticionou nos autos do feito criminal instaurado contra os sócios da empresa Nutrir Ltda., solicitando o arquivamento do processo crime, pois a promotoria pública federal entendeu que os sócios da empresa Nutrir Ltda. não foram os autores dos crimes de lavagem de dinheiro e evasão de divisas. Tal pedido foi acatado pelo Juízo da 4ª Vara Criminal da Seção Judiciária de Minas Gerais.

Ante o exposto, não há mais qualquer dúvida de que o recorrente não efetuou as remessas para o estrangeiro, o que tem o condão de fulminar a pretensão do fisco, estampada no auto de infração aqui guereado.

Ainda, e adicionalmente, mesmo que a remessa tivesse sido feita pelo recorrente, o direito de constituir o lançamento já tinha sido fulminado pela decadência. Explica-se.



Processo nº 10680.015665/2004-00
Acórdão n.º 106-16.978

CC01/006
Fls. 357

O recorrente não se insurge diretamente contra a multa de ofício qualificada, pois, quando trata da decadência, apenas pugna pela aplicação do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional - CTN, sem perceber que a comprovação do evidente intuito de fraude, que se consubstancia na presença da multa qualificada, na forma da jurisprudência assentada neste Primeiro Conselho de Contribuintes, tem o condão de transferir a contagem do prazo decadencial dos tributos por homologação do art. 150, §4º para o art. 173, I, ambos do CTN.

Entretanto, compulsando o processo administrativo fiscal, infere-se que a multa qualificada de ofício foi aplicada apenas pelo fato de o contribuinte, pretensamente, ter feito remessas para o exterior. Transparece, em princípio, que não se demonstrou o evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, como então exigido pelo art. 44, II, da Lei nº 9.430/96 para qualificar a multa de ofício.

Como já dito, mister verificar se a conduta estampada nos autos pode se subsumir aos tipos abstratos da qualificação previstos no art. 44 da Lei nº 9.430/96, ou seja, se **está comprovado o evidente intuito de fraude**, como definido nos arts. 71, 72, 73 da Lei nº 4.502/1964, o que justificaria a aplicação da multa qualificada e a contagem do prazo decadencial na forma do art. 173, I, do CTN.


Primeiramente, não se pode dizer que houve conluio, ou seja, que ocorreu o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando sonegar ou fraudar o fisco. Nos autos, a imputação da conduta foi feita apenas ao recorrente.

Igualmente não se comprovou a fraude, na forma do art. 72 da Lei nº 4.502/64, que é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento. Não se especificou uma ação ou omissão dolosa a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador do imposto de renda.

Poderia, entretanto, a conduta dos autos se subsumir à sonegação, que é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador do imposto de renda ou das condições pessoais do contribuinte.

No caso de sonegação, mister explicitar claramente o fato gerador do imposto sonegado, com as condutas dolosas que impediram ou retardaram o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador ou das condições pessoais do contribuinte. Isso implica que as condutas dolosas devem ser minuciosamente justificadas e comprovadas nos autos.

No relatório fiscal (fls. 09 a 13), não há qualquer menção aos motivos que levaram à qualificação da multa de ofício. De outra banda, compulsando a “Informação Fiscal para Fins Penais” de fls. 178 e 179, extrai-se o seguinte trecho: “Tendo sido esta ação fiscal e os lançamentos de ofício dela decorrentes motivados ‘por informações oriundas da Polícia Federal, Ministério Público e Justiça Federal (2ª VFC de Curitiba-PR); tendo estes órgãos conhecimento prévio de fatos que podem configurar crime’, anexo cópia dos Autos lavrados, Termos de Verificação e de Constatação Fiscal, contrato Social e Alterações Contratuais”. Quer parecer que qualificação da multa de ofício foi determinada pelas informações dos



Processo nº 10680.015665/2004-00
Acórdão n.º 106-16.978

CC01/C06
Fls. 358

demaís Órgãos de repressão estatal, pois teriam conhecimento prévio de fatos que podem configurar crime.

Por óbvio, não pode o evidente intuito de fraude ser imputado ao contribuinte, sem que sejam especificadas as condutas que levaram ao exasperamento da multa, sob pena de malferimento ao princípio da ampla defesa, pois o recorrente fica impossibilitado de se defender de condutas que desconhece. Ora, a simples menção de que outros órgãos estatais teriam conhecimento prévio de fatos que podem configurar crime não é suficiente para qualificar a multa de ofício. Ademais, os registros das remessas bancárias ao exterior, por si só, também, não são suficientes para comprovar o evidente intuito de fraude, mormente quando há negativa expressa do recorrente quanto às remessas, aliado a total ausência de documentação contábil ou bancária nacional que comprove a existência dos recursos expatriados.

Qualificar a multa para o caso vertente seria equiparar a conduta do recorrente, exemplificadamente, as seguintes hipóteses: emissão de nota fiscal inidônea, movimentação de conta bancária em nome fictício, movimentação bancária em nome de terceiro ("laranja"), movimentação bancária em nome de pessoas já falecidas, falsidade documental, falsidade ideológica, emissão de nota fiscal calçada, emissão de notas fiscais de empresas inexistentes (notas frias), subfaturamento na exportação e superfaturamento na importação.

No extremo, qualquer omissão de rendimentos seria meio hábil para qualificar a multa de ofício, pois a omissão poder-se-ia ser encarada como sonegação (toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais ou das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente). Esse não pode ser o melhor entendimento.

Na espécie, foram imputados ao recorrente pagamentos sem causa ou a beneficiários desconhecidos, estribados em pretensas remessas de numerários para o estrangeiro. A multa de ofício qualificada foi aplicada como se fosse a multa ordinária, sem especificação das condutas que espelhassem o evidente intuito de fraude, como determinado pela lei tributária.

Como exemplo de balizas para impedir a aplicação indiscriminada de multas exasperadas, sem a comprovação da exigência legal do evidente intuito de fraude, a jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes consolidou entendimento consubstanciado na **Súmula 1ºCC nº 14, verbis: "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"**, que impede que a mera omissão de rendimentos ou de receitas seja motivo bastante para qualificar a multa de ofício.

Aqui, há mais um ponto relevante. Além do imposto não retido na fonte e lançado no presente processo administrativo, a conduta imputada ao recorrente (pagamentos sem causa, com recursos estranhos à escrituração contábil da empresa, e remetidos ao exterior), contribuinte optante pelo SIMPLES, implicou na necessidade de que os pagamentos sem causa fossem colacionados no rol das receitas do contribuinte, tratando-os como omissão de receitas, para cobrança do IRPJ, PIS, CSLL, COFINS e Contribuição previdenciária patronal. Inclusive, este último procedimento fiscal - nº 10680.01566/2004-46 - foi juntado aqui por cópia (fls.

Processo nº 10680.015665/2004-00
Acórdão n.º 106-16.978

CC01/C06
Fls. 359

191 a 234). Como se vê, a infração deste processo agora citado amolda-se com perfeição ao enunciado sumular 1º CC nº 14, pois se trata de mera omissão de receitas.

Ora, a pretensa conduta que gerou o processo fiscal nº 10680.015666/2004-46 é a mesma da atuação em discussão. Se na forma do enunciado sumular não cabe o exasperamento da multa de ofício para o processo nº 10680.015666/2004-46, igualmente não caberá a exasperação da multa de ofício para a presente atuação.

Ressalte-se, entretanto, que mesmo ausente o entendimento sumular em foco, considerando que não foi imputada ao recorrente qualquer conduta a comprovar o evidente intuito de fraude, incabível o exasperamento da multa de ofício. Em abono a essa tese, veja-se o Acórdão nº 104-22.523, sessão de 14 de junho de 2007, relator o Conselheiro Nelson Mallmann, *verbis*:

DECADÊNCIA - IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. O pagamento efetuado a beneficiário não identificado ou sem a comprovação da operação ou causa está sujeito à incidência do imposto de renda na fonte, cuja apuração e recolhimento devem ser realizados na data do pagamento (fato gerador). A incidência tem característica de tributo cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa e amolda-se à sistemática de lançamento denominado por homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral do artigo 173 do Código Tributário Nacional, para encontrar respaldo no § 4º do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador.

PAGAMENTO EFETUADO SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU CAUSA - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - Somente é cabível a exigência da multa qualificada prevista no artigo 44, II, da Lei nº. 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 1964. A não comprovação da operação ou da causa do pagamento efetuado, sem a utilização de documentos inidôneos, caracteriza falta simples de pagamentos sem causa, porém não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos da legislação tributária. (grifei)

Ainda, na mesma linha acima, o Acórdão nº 104-21.900, sessão de 21 de setembro de 2006, relator o Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, que restou assim ementado:

IRRF - PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO - RESPONSABILIDADE DA FONTE PAGADORA - A pessoa jurídica que efetuar pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado sujeitar-se-á ao pagamento do Imposto sobre a Renda, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%.

Processo nº 10680.015665/2004-00
Acórdão n.º 106-16.978

CC01/CD6
Fls. 360

LANÇAMENTO DE OFÍCIO - MULTA QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA - Se não estiver demonstrado nos autos que a ação do contribuinte teve o propósito deliberado de impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, utilizando-se de expedientes que caracterizem evidente intuito de fraude, descabe a aplicação da multa qualificada, de 150%.

(...)

Reconhece-se que não foi comprovado o evidente intuito de fraude, o que implica na contagem do prazo decadencial na forma do art. 150, § 4º, do CTN (e não na forma do art. 173, I, do CTN).

Superada a questão precedente, mister verificar se não havia fluído o prazo decadencial quando o promotor fiscal concretizou o lançamento.

O contribuinte foi cientificado do auto de infração em 22/12/2004 (fls. 04)

A lei é que define a modalidade do lançamento ao que o tributo se amolda. O fato de não haver o pagamento não transmuta a natureza do lançamento. O lançamento por homologação, independentemente de haver ou não pagamento, amolda-se ao prazo decadencial do art. 150, § 4º, do CTN salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Havendo as condutas antes citadas, consubstanciadas na comprovação do evidente intuito de fraude, na forma dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, a contagem do prazo decadencial passa para o art. 173, I, do CTN. **Como no caso vertente se trata de imposto que se amolda ao lançamento por homologação e não se comprovou o evidente intuito de fraude, a contagem do prazo decadencial quinquenal do presente lançamento deve ser feita na forma do art. 150, § 4º, do CTN.**

O imposto de renda incidente sobre pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado ou para extinguir obrigação referente à operação não comprovada ou sem causa é exclusivo da fonte, e, assim, o fato gerador considera-se ocorrido na data do pagamento, conforme o art. 61 da Lei nº 8.981/95, *verbis*:

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.



Processo nº 10680.015665/2004-00
Acórdão n.º 106-16.978

CC01/CD6
Fls. 361

Resalte-se que o entendimento esposado por este relator, **no tocante à contagem do prazo decadencial dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação**, atualmente é uníssono no âmbito do Primeiro e Segundo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda e da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Como exemplo, citamos: acórdão nº 101-95026, relatora a conselheira Sandra Maria Faroni, sessão de 16/06/2005; acórdão nº 103-23170, relator o conselheiro Leonardo de Andrade Couto, sessão de 10/08/2007; acórdão nº 108-09230, relator do voto vencedor Orlando José Gonçalves Bueno, sessão de 28/02/2007; acórdão nº 203-10853, relator a conselheira Maria Teresa Martínez López, sessão de 28/03/2006; acórdão nº CSRF/01-05.628, relator o conselheiro José Henrique Longo; acórdão nº CSRF/04-00.213, relator o conselheiro Wilfrido Augusto Marques, sessão de 14/03/2006.

Por tudo, considerando que imposto de renda incidente sobre pagamentos a beneficiários não identificados ou sem causa é exclusivo na fonte, o fato gerador do imposto aqui em debate se aperfeiçoou na data dos pagamentos (no caso, as remessas para o exterior), ou seja, em 29/06/1999, 06/07/1999, 24/08/1999 e 04/11/1999 (fls. 05).

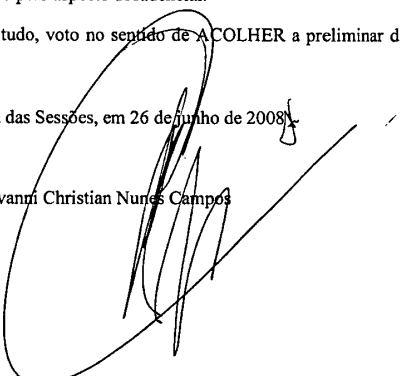
Dessa forma, em 22/12/2004, data da ciência do auto de infração, já tinha fluído o quinquênio decadencial para constituir o crédito tributário dos fatos geradores acima descritos.

Comprova-se, então, que sequer o direito de lançar da Fazenda Federal era hígido, quando visto pelo aspecto decadencial.

Por tudo, voto no sentido de **ACOLHER** a preliminar de ilegitimidade passiva do recorrente.

Sala das Sessões, em 26 de junho de 2008.

Giovanni Christian Nunes Campos





Tema: REMESSA DE JUROS. CRÉDITOS INTERNACIONAIS
Conselheiro (a): Elias Sampaio Freire



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

Processo n° 10730.003110/2005-55
Recurso n° 256.694 Especial do Procurador
Acórdão n° **9202-002.382 – 2ª Turma**
Sessão de 06 de novembro de 2012
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado AMPLA ENERGIA E SERVIÇOS LTDA.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2004

NORMAS PROCESSUAIS. ADMISSIBILIDADE. TEMPESTIVIDADE

Prevê o art. 23, § 9º do Decreto nº 70.235, de 1972, com redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007, que os Procuradores da Fazenda Nacional serão considerados intimados pessoalmente das decisões do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do Ministério da Fazenda, com o término do prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à Procuradoria. Recurso tempestivo.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2004

REMESSA DE JUROS. CRÉDITOS INTERNACIONAIS. PRAZO MÍNIMO MÉDIO PARA AMORTIZAÇÃO DE 96 MESES DESCUMPRIDO. ALÍQUOTA 25%. SIMULAÇÃO.

O que se discute no presente caso é incidência ou não, no caso concreto, de uma norma, excepcional, o art. 1º, IX da Lei nº 9.481, de 1997, que reduz a zero a alíquota aplicável na apuração do imposto devido, sujeito à retenção na fonte, no caso de remessa de juros e outros encargos financeiros relacionados a títulos de crédito internacionais colocados no exterior, desde que o seu prazo médio de amortização seja superior a 96 meses.

Para adquirir os títulos internacionais de **longo prazo**, a subsidiária integral do Contribuinte Recorrido se comprometeu no exterior, **no curto prazo**, através de empréstimo junto a bancos internacionais.

O êxito dessa operação, evidentemente, dependia da possibilidade de sucessivas rolagens dos empréstimos captados no exterior, até o resgate dos títulos de emissão da controladora, quando, então, aqueles poderiam, enfim, ser liquidados definitivamente.

As remessas de recursos ao exterior, a título contratos de mútuo entre a Recorrida e a sua subsidiária integral, a CERJ Overseas, se destinaram à quitação dos empréstimos contraídos por esta e repassados para a ora Recorrida, representando, de fato, o retorno de parte dos recursos captados no exterior antes do prazo de 96 meses.

Para adquirir os títulos internacionais de longo prazo, a subsidiária integral do Contribuinte Recorrido comprometeu-se no exterior, no curto prazo, através de empréstimo junto a bancos internacionais. Entretanto, em virtude das ditas modificações drásticas no cenário financeiro internacional, provocadas pela crise cambial, a reestruturação da dívida CERJ Overseas não se deu pela captação de recursos no exterior, mas, em grande parte, pela captação de recursos no mercado interno. Os recursos enviados para a subsidiária se destinavam, portanto, à devolução de recursos captados pela Recorrida por intermédio de sua subsidiária, no mercado externo. Isto é, os recursos captados de instituição financeira internacional por intermédio de sua subsidiária passaram a fazer o caminho de volta.

A alíquota aplicável no presente caso é a de 25%, por aplicação do disposto no art. 8º da Lei nº 9.779, de 1999.

O ato realizado pela Recorrida, qual seja, o mútuo, serviu na realidade, para disfarçar sua real intenção de amortizar os empréstimos contraídos, fugindo de ter que recolher IRRF sobre os juros remetidos ao exterior, mascarando um empréstimo que, em verdade, foi amortizado em prazo inferior a 96 meses, simulando que o mesmo só teve o principal pago após 10 anos. Em verdade, a Recorrida valeu-se de um ato simulado, (mútuo), para ocultar outro (amortização de empréstimo).

Recurso especial conhecido e provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso e, no mérito, pelo voto de qualidade, em dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Gonçalo Bonet Allage, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Susy Gomes Hoffmann.

(Assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

(Assinado digitalmente)

Elias Sampaio Freire – Relator

EDITADO EM: 19/11/2012

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Gonçalo Bonet Allage, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Maria Helena Cotta Cardozo, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

A Fazenda Nacional, inconformada com o decidido no Acórdão nº 104-22.927, proferido pela antiga Quarta Câmara do 1º CC em 06/12/2007 (fls. 1715/1773), interpôs, dentro do prazo regimental, recurso especial de contrariedade à Câmara Superior de Recursos Fiscais (fls. 1777/1786).

Por relevante, para elucidar os fatos, transcrevo excertos do Relatório Fiscal (fls. 13/33):

“2. DO INÍCIO DA AÇÃO FISCAL

2.1. Em 14 de julho de 2004, a Delegacia da Receita Federal em Niterói recebeu cópia do expediente DECEC/GABIN-2004/597-COM (fls. 313/314), do Banco Central do Brasil, contendo informações relativas à AMPLA. Nesse documento, o Banco Central noticiava que:

... a empresa CERJ — CIA. DE ELETRICIDADE DO RIO DE JANEIRO (CNPJ 33.050.071/0001-58) efetuou, na data de 2.10.98, Transferência Internacional de Reais (TIR) em valores, à época, superiores a 237 milhões de reais (equivalentes a mais de 199 milhões de dólares americanos), a título de "Empréstimo a Residente no Exterior" para sua subsidiária, localizada no Panamá, denominada Cerj Overseas Inc. [...]

2. Além disso, a subsidiária captou, junto a bancos no exterior, o montante de US\$ 123,23 milhões de dólares americanos.

3. O total captado pela Cerj Overseas Inc. foi utilizado para pagar fixed rate notes emitidos pela Cerj em 6.4.1998 com vencimento em 6.10.2008 [...]

[...]

5. Tais títulos são isentos de [...] Imposto de Renda (IR) [...] somente no caso de o pagamento ocorrer na data do vencimento inicialmente estabelecida (6.10.2008).

6. Porém, verificou-se que a Cerj promoveu o pagamento antecipado dos títulos, descumprindo as condições estabelecidas no Certificado de Registro, perdendo, assim, os benefícios fiscais referidos no item anterior. Não há registro de que, em virtude disso, o respectivo imposto tenha sido recolhido.

Adicionalmente, o Departamento de Capitais Estrangeiros e Câmbio do Banco Central fez anexar ao expediente cópia do processo administrativo mediante o qual os fatos noticiados foram acompanhados por aquela instituição, sob o número Pt. 9800915836. As principais peças daquele processo, as quais servem como elementos de prova neste Auto de Infração, constam das fls. 324/402 deste processo.

2.2. Na data de 28 de fevereiro de 2005, em cumprimento do Mandado de Procedimento Fiscal nº 0710200-2005-00112-0 (fl. 001), foi iniciado procedimento de fiscalização sobre a AMPLA (fls. 036/037). Inicialmente, a fiscalização versava tão somente sobre o Imposto de Renda das pessoas jurídicas (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL), nos anos-calendário 2000 e 2001.

2.3. Em 6 de abril de 2005, a fiscalizada foi intimada, mediante o Termo de Intimação Fiscal nº 03(fl. 039), a:

*- Identificar as contas nas quais estejam registrados em sua contabilidade, nos anos de 2000 e 2001, o principal e os pagamentos de amortizações, juros e outros encargos, decorrentes do **CONTRATO DE EMPRÉSTIMO**, celebrado em 1º de outubro, de 1998 entre a fiscalizada CERJ e as instituições financeiras Banco Chase Manhattan S.A., Unibanco — União de Bancos Brasileiros S.A., Banco J. P. Morgan Dresdner Bank Lateinamerika (Brasil) S.A. Banco Múltiplo.*

*- Apresentar cópia do **CONTRATO DE EMPRÉSTIMO**, de que trata o item acima, juntamente com todos os seus anexos (1 a V) e outros documentos nele referidos, inclusive o contrato denominado **ORIGINAL CREDIT AGREEMENT**, datado de 6 de abril de 1998, mencionado no item 1.5 daquele contrato.*

O objetivo dessa intimação era verificar possíveis implicações dos contratos firmados em 1998 sobre os tributos examinados nos anos de 2000 e 2001. Esses contratos foram mencionados na documentação encaminhada pelo Banco Central e considerados indispensáveis ao perfeito entendimento e comprovação dos fatos ocorridos, como se verá adiante.

2.4. Em 11 de abril de 2005, a fiscalizada solicitou prorrogação do prazo até o dia 9 de maio de 2005, informando que o atendimento se encontrava "em andamento" (fls. 040/041). A prorrogação foi concedida mediante o item 1 do Termo nº 04 — Constatação e Reintimação Fiscal (fls. 042/043), datado de 20 de abril de 2005.

2.5. Em 3 de maio de 2005 (fl. 044/045), a fiscalizada apresentou as cópias solicitadas, que se encontram às fls. 046/242. Adicionalmente, informou (fls. 243/244):

Termo de Intimação nº 03— Contrato de empréstimo — aproveitando para informar que nos anos de 2000 e 2001 não há lançamentos contábeis em relação ao contrato de empréstimo,

tendo em vista que o mesmo foi liquidado em 24/09/1999 (conforme doc anexo).

O documento por ela mencionado (fls. 245/250) é um Contrato de Quitação Geral, firmado entre as partes do contrato de empréstimo de 1º de outubro de 1998.

2.6. Sem prejuízo do curso normal da fiscalização, a Delegacia da Receita Federal em Niterói encaminhou ao Banco Central do Brasil o Ofício nº 26/2005/Sefis/EF.01 (fls. 318/319), datado de 4 de abril de 2005, mediante o qual foram solicitadas àquela instituição cópias de outros documentos considerados de interesse fiscal e, ainda, atualização e complementação das informações relativas às remessas efetuadas ao exterior pela AMPLA, a título de pagamentos de juros. Em resposta, foi recebido o Ofício Decec/GTRJA-2005/00.0038 (fls. 320/321), datado de 24 de maio de 2005.

2.7. A análise conjunta das informações e documentos recebidos do Banco Central do Brasil e da AMPLA permitiram à fiscalização firmar entendimento sobre os fatos efetivamente ocorridos, conforme descritos no item 3 deste Relatório. Diante disto, foram emitidos os Mandados de Procedimento Fiscal Complementares 0710200.2005.00112-0-2 e 0710200.2005.00112-0-3 (fls. 003/004), para incluir o Imposto de Renda na Fonte entre os tributos sob exame, do que foi cientificado o contribuinte, respectivamente, em 24 de maio de 2005 e em 3 de junho de 2005.

2.8. Nas respectivas datas mencionadas, foram lavrados os Termos nos 05 e 06 (fls. 251/258), mediante os quais a fiscalização deu à AMPLA conhecimento dos fatos constatados e do entendimento da fiscalização sobre as implicações tributárias, e abriu prazo para sua manifestação, inclusive trazendo razões e/ou documentos que pudessem afastar a incidência tributária. Por solicitação da fiscalizada (fl. 259), o prazo inicialmente estabelecido foi prorrogado até o dia 22 de junho de 2005.

2.9. A resposta apresentada (fls. 260/311) em nada modificou o entendimento da fiscalização quanto à incidência tributária, motivo pelo qual o crédito tributário está sendo constituído mediante o presente Auto de Infração. Para maior clareza, essa resposta será analisada no item 8 deste relatório, após a minuciosa descrição dos fatos e das implicações tributárias, conforme entendimento da fiscalização.

(...)

3. DOS FATOS

Observação: Os fatos aqui descritos poderão ser mais facilmente compreendidos se acompanhados pelo esquema da página anterior, intitulado **FLUXOGRAMA DAS OPERAÇÕES FINANCEIRAS DESCRITAS NO ITEM 3 DO RELATÓRIO FISCAL**.

3.1. Em 7 de abril de 1998, a AMPLA emitiu papéis de longo prazo no mercado internacional denominados *Fixed Rate Notes*, conforme Certificado nº 341/10330, registrado no Banco Central do Brasil em 5 de agosto de 1998 (fls. 328/339). Esses papéis, utilizados para captação de créditos externos, são disciplinados pela Circular nº 2.384, de 26 de novembro de 1993. Os aspectos mais relevantes da operação em foco, para os fins deste Relatório, são a seguir resumidos:

- Valor: US\$ 350.000.000,00

- Agente de lançamento: CHASE Manhattan International Limited (Londres)

- Natureza da operação: empréstimo, em moeda, mediante lançamento de "Fixed Rate Notes" no mercado externo, em regime de "Private Placement".

- Objetivo da operação: aquisição de participação da Cia. de Energia Elétrica do Ceará — COELCE, em leilão de privatização com liquidação financeira em 07.04.98.

- Condições de pagamento: principal: em 06.10.2008

dos juros: semestralmente vencidos

É de se observar que o regime de private placement significa que não houve oferta pública dos títulos, e que o comprador já estava previamente escolhido.

Os valores ingressaram no país em 7 de abril de 1998, amparados pela Autorização Prévia nº 10-1-98/00234, de 03 de abril de 1998, emitida pelo Banco Central do Brasil (fls. 324/327).

3.2. O adquirente desses papéis, no exterior, foi a CERJ Overseas Inc. Trata-se de subsidiária integral da AMPLA, adquirida em 10 de janeiro de 1997, e anteriormente denominada Panabusiness Inc., com capital social de 10 mil dólares americanos'. Essa empresa, sediada no Panamá, passou então a denominar-se CERJ Overseas Inc., e será referida, neste Relatório, como CERJ Overseas, ou simplesmente, Overseas (documentos às fls. 340/360).

Dois fatos corroboram o entendimento de que o adquirente dos títulos foi a CERJ Overseas:

> O contrato para obtenção dos recursos financeiros, sobre o qual trata o item 3.3, abaixo;

> O reconhecimento da própria AMPLA, nas Notas Explicativas ao Balanço Patrimonial de 31 de dezembro de 1998, ao descrever o passivo com as Partes Relacionadas (fls. 401 e 407), transcrito a seguir, para maior clareza:

9. Partes relacionadas: (...)

(..)

O saldo passivo com a controlada CERJ Overseas Inc. refere-se a repasse dos seguintes financiamentos externos:

a) (..)

b) *Obtido mediante lançamento de "Fixed Rate Notes" em conformidade com autorização do Banco Central do Brasil, conforme Certificado de Registro nº 34 1/1 0330 emitido em 5 de agosto de 1998, no valor de US\$350.000 (..)*

3.3. Para a obtenção dos recursos necessários, foi firmado um contrato de crédito em 6 de abril de 1998, denominado Credit Agreement (fls. 046/126), cujas principais características são a seguir relacionadas:

- *Partes:*

CERJ Overseas, na qualidade de devedora;

AMPLA, na qualidade de garantidora incondicional e absoluta do empréstimo (artigo XI do contrato, fl. 119);

J. P. MORGAN Securities Inc., DRESNER Bank Luxembourg S/A e The CHASE Manhattan Bank, na qualidade de credores.

- *Valor: US\$ 350.000.000,00 (fl. 046).*

- *Vencimento: 6 de outubro de 1998 (pág. 13 do contrato, fl. 057)*

- *Finalidade do empréstimo: permitir a aquisição da COELCE, pela AMPLA (fl. 046).*

O contrato menciona, na pág. 11 (fl. 055), a figura, do "Intercompany Note", significando qualquer título de crédito emitido pela AMPLA que evidencie a obrigação da AMPLA de devolver à Overseas os empréstimos repassados pela Overseas à AMPLA. A seção 3.14, na pág. 37 do contrato (fl. 081), reza que a AMPLA obteve aprovação prévia do Banco Central do Brasil sobre os termos e condições do Intercompany Note. Ainda na seção 5.14, na pág. 45 do contrato (fls. 089/090), a AMPLA se obriga a apresentar ao Banco Central do Brasil todos os documentos necessários à obtenção de Certificado de Registro que autorize a AMPLA a efetuar as remessas de pagamentos requeridos pelos "Intercompany Notes".

3.4. No início de outubro de 1998, a CERJ Overseas precisava pagar o empréstimo de curto prazo mencionado no item anterior. A AMPLA, que figurava como garantidora no contrato original e, de fato, era a principal beneficiária e interessada, mobilizou e obteve um total equivalente a US\$ 350.000.000,00, mediante dois empréstimos:

3.4.1. Empréstimo obtido no mercado interno, mediante Contrato de Empréstimo firmado em 1º de outubro de 1998 (fls. 126/141), com as seguintes características principais:

- Partes:

AMPLA, na qualidade de devedora;

UNIBANCO — União de Bancos Brasileiros S/A, Banco CHASE Manhattan S/A, Banco J. P. MORGAN S/A e DRESNER Bank Lateinamerika (Brasil) S/A Banco Múltiplo, na qualidade de credores.

- Valor: R\$ 270.000.000,00, equivalentes na data do contrato a US\$ 226.750.000,00 (fl. 127).

- Vencimento: 27 de setembro de 1999 (Anexo V do contrato, fl. 141).

- Este contrato faz menção expressa (fl. 126) ao Credit Agreement (vide subitem a seguir), que o integra como seu Anexo I.

3.4.2. Empréstimo obtido no mercado externo, mediante contrato (Credit Agreement) firmado em 1º de outubro de 1998 (fls. 144/242), com as seguintes características principais:

- Partes:

CERJ Overseas, na qualidade de devedora;

AMPLA, na qualidade de garantidora incondicional e absoluta do empréstimo (artigo XI do contrato, fl. 212);

DRESNER Bank Luxembourg S/A, ARGENTARIA — Banco Exterior de Esparja, New York Branch, Banco CHASE Manhattan S/A e The CHASE Manhattan Bank, na qualidade de credores.

- Valor: US\$ 123.250.000,00 (fl. 144).

- Vencimento: 5 de outubro de 1999 (pág. 13 do contrato, fl. 155)

Esses dois empréstimos foram as duas faces de uma única operação financeira, com o objetivo de pagar a dívida que estava vencendo nessa ocasião. Isso fica bem claro no item 1.5 do Contrato de Empréstimo (subitem 3.4.1, acima), a seguir transcrito (fl. 128):

"1.5. Neste ato, o Devedor obriga-se incondicional e irrevogavelmente a exclusivamente utilizar os recursos a ele desembolsados pelos Credores nos termos deste contrato para amortizar ou fazer com que a Subsidiária amortize o saldo devedor da dívida da Subsidiária decorrente do contrato de empréstimo em língua inglesa denominado Credit Agreement celebrado em 06 de abril de 1.998 e com vencimento em 06 de outubro de 1.998 ..."

No mesmo sentido, a seção 5.9 do Credit Agreement, de 1º de outubro de 1998 (subitem 3.4.2, acima), estabelece:

> que o valor do empréstimo (US\$ 123.250.000,00) seria usado exclusivamente para pagar parcialmente a dívida decorrente do contrato firmado em 6 de abril de 1998;

> que o valor do empréstimo, adicionado ao empréstimo capitaneado pelo Unibanco (US\$ 123.250.000,00 + US\$ 226.750.000,00 = US\$ 350.000.000,00) seria empregado para pagar integralmente a dívida decorrente do contrato firmado em 6 de abril de 1998; e

> que nenhuma parcela de qualquer dos dois empréstimos seria usada, direta ou indiretamente, para outras finalidades.

Se alguma dívida ainda pudesse persistir, o demonstrativo denominado Schedule 2.1, integrante do Credit Agreement datado de 1º de outubro de 1998 (fl. 219), explicita a parcela a cargo de cada um dos credores de ambos os contratos, perfazendo, ao final, os subtotais de US\$ 123.250.000,00 e de US\$ 226.750.000,00, totalizando os US\$ 350.000.000,00 necessários à quitação da dívida então vencida.

3.5. A parcela de R\$ 270.000.000,00, equivalentes a US\$ 226.750.000,00, foi creditada em moeda nacional, dentro do país. Cabia, naquele momento, à AMPLA, efetuar a transferência desses valores à CERJ Overseas, de modo que esta pudesse utilizá-los para a quitação da dívida anterior, conforme as cláusulas contratuais já mencionadas.

A AMPLA, então, procedeu às remessas para o exterior, amparada em contratos de mútuo firmados entre ela e sua subsidiária. Foram identificadas cinco diferentes transferências internacionais de reais da AMPLA para a CERJ Overseas, totalizando US\$ 226.867.216,94, conforme demonstrado no quadro abaixo:

(...)

3.6. A confirmação de que os recursos obtidos no exterior, descritos no item 3.3 deste relatório, foram quitados no vencimento se encontra na nota explicativa nº 11 ao Balanço Patrimonial levantado em 31 de dezembro de 1999 (fl. 412), no que tange às Partes Relacionadas:

"Os saldos passivos com partes relacionadas foram contratados, conforme abaixo discriminado: CERJ OVERSEAS — Referentes a repasse de financiamentos externos obtidos pela controlada e já liquidados, que estão suportados em contrato de mútuo a saber: [...] II) US\$350.000 com juros de 11,2%a.a., pagos semestralmente, e com vencimento final em 6 de outubro de 2008". (grifo não consta do original)

3.7. Do conjunto dos fatos expostos, fica patente a existência de uma série de operações financeiras, cada qual, tida isoladamente, regular à luz da legislação aplicável. No entanto, ao se analisar o conjunto das operações, surge claramente o fato de que os recursos internados em 7 de abril de 1998, por via dos

Fixed Rate Notes, não permaneceram no país pelo período médio mínimo de 96 meses, estabelecido em lei para reduzir a Zero a alíquota do imposto de renda incidente na fonte sobre os juros remetidos ao exterior.

De fato, US\$ 226.750.000,00 foram remetidos ao exterior entre 29 de setembro e 3 de novembro de 1998, travestidos de mútuos entre a AMPLA e a CERJ Overseas mas, na realidade, destinados ao pagamento de parcela da dívida anteriormente contraída.

Quanto à parcela restante, no valor de US\$ 123.250.000,00, embora já se encontrasse quitada em 31 de dezembro de 1999 junto ao credor externo, permanece ainda em aberto entre a AMPLA e sua subsidiária CERJ Overseas. Por esse motivo, ao calcular o prazo médio de amortização, no quadro que segue, consideramos como data do pagamento a hipótese mais favorável à AMPLA, ou seja, que essa parcela somente será paga ao final do contrato, em 06/10/2008, sem qualquer antecipação.

(...)"

A Fiscalização registra, ainda, que foi computada na base de cálculo dos créditos tributários apurados (quadro de fls. 28), a parcela de US\$ 63.296.470,59, (R\$ 184.382.618,83), correspondentes a juros vencidos, convertidos em capital da Interessada, em 27/02/2004, uma vez que tal operação implica emprego dos rendimentos em benefício do credor, configurando fato gerador do imposto, na forma do artigo 685 do RIR199.

Ademais, entendeu a Fiscalização que o ato realizado pela Interessada, qual seja, o mútuo, serviu na realidade, para disfarçar sua real intenção de amortizar os empréstimos contraídos, fugindo de ter que recolher IRRF sobre os juros remetidos ao exterior, mascarando um empréstimo que, em verdade, foi amortizado em prazo inferior a 96 meses, simulando que o mesmo só teve o principal pago após 10 anos. Concluiu a Fiscalização, portanto, que a Interessada valeu-se de um ato simulado, (mútuo), para ocultar outro (amortização de empréstimo).

Com base no artigo 44, inciso II, da Lei nº. 9.430 de 1996 combinado com o artigo 71, da Lei nº. 4.502, de 30 de novembro de 1964, foi lançada a multa de 150%.

Ao apreciar a impugnação interposta a 1ª instância julgou o lançamento procedente, em acórdão assim ementado:

“Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2004

Ementa: JUROS. TRIBUTAÇÃO.

Os juros decorrentes de colocações no exterior, com autorização prévia do Banco Central do Brasil, de títulos de crédito internacionais com prazo médio de amortização inferior a 96 meses são tributados pelo imposto de renda na fonte à alíquota de 25%, se o beneficiário for residente ou domiciliado em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a vinte por cento.

TRIBUTAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. Ocorrendo prazo médio de amortização inferior a 96 meses, o imposto de renda na fonte incide sobre os juros enviados. Artigo 1º., da Lei nº 9.481 de 1997, com a redação dada pelo artigo 20 da Lei nº 9.532 de 1997.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2004

Ementa: FRAUDE À LEI. SIMULAÇÃO. DISTINÇÃO. A simulação não se confunde com a fraude à lei, (formal), pois, esta trata de ato ou negócio jurídico, querido, ou de complexo de atos ou negócios jurídicos queridos, havendo coincidência entre a vontade e a sua manifestação. Na fraude à lei o agente não ataca diretamente a norma fraudada, mas, sim, realiza atos tendentes a substituir uma norma que proíbe ou que obrigue uma dada conduta, para que em seu lugar se aplique outra, a denominada norma de cobertura.

A simulação nada tem a ver com norma que proíbe ou obrigue uma dada conduta. Na simulação, o vício ocorre no campo material e é um meio de perpetrar a fraude, (material).

SIMULAÇÃO. FRAUDE. MULTA AGRAVADA. Há simulação quando o contribuinte apresenta instrumento contratual e não comprova a sua efetiva realização, restando claro que tal conduta objetivou, em verdade, disfarçar sua real intenção de suprimir ou reduzir tributo."

O contribuinte, em seu recurso voluntário (fls. 1039/1137), assim resume as suas alegações (fls. 1136/1137):

(i) os Mútuos são contratos válidos e inconfundíveis com as "fixed rate notes", tanto que vêm sendo pagos pela mutuaría, como reconhecido pelo BACEN e as obrigações relativas àqueles títulos internacionais foram incorporados ao capital social da RECORRENTE, tendo o próprio BACEN concedido registro de capital estrangeiro;

(ii) a imposição da multa qualificada é estapafúrdia, pois os fatos em questão constavam claramente da escrituração da RECORRENTE, foram objeto de notas ao seu balanço publicado, deles tinha conhecimento a CVM, o BACEN e a SRF, a qual, inclusive, se utilizou tão somente desses elementos para formalizar a imposição fiscal;

(iii) o lançamento se escora em impossível aplicação retroativa do artigo 167 do Novo Código Civil;

(iv) pretende, dissimuladamente, aplicar o parágrafo único do art. 116 do CIX de eficácia limitada e sem executoriedade até os dias de hoje, o que torna nulo o lançamento.

(v) parte do crédito tributário discutido estava extinta por homologação antes de encerrado o procedimento fiscal;

(vi) a decisão recorrida é nula por ter se recusado a apreciar a maior parte dos argumentos de defesa submetidos ao seu exame;

(vii) a decisão recorrida é igualmente nula por modificar substancialmente os fundamentos da autuação;

(viii) ainda que houvesse plausibilidade no procedimento fiscal, o imposto deveria ser calculado à alíquota de 15% e não de 25% e, sobre a parte dos juros proporcional à parcela do capital que teria remanescido no País, dever-se-ia preservar a redução da alíquota a zero, referente ao inciso IX do artigo 691 do RIR/99.

O acórdão recorrido, por unanimidade de votos rejeitou as preliminares suscitadas e por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário do contribuinte. Segue abaixo sua ementa:

“(…) RENDIMENTOS DE RESIDENTES E DOMICILIADOS NO EXTERIOR - OPERAÇÕES DE EMPRÉSTIMOS REALIZADAS ENTRE EMPRESAS CONTROLADAS E EMPRESA CONTROLADORA - REMESSA DE JUROS - TÍTULOS DE CRÉDITO INTERNACIONAIS - COLOCAÇÃO DE FIXED RATE NOTES IN MERCADO INTERNACIONAL - INCIDÊNCIA NA FONTE REDUZIDA À ALÍQUOTA ZERO - PRAZO MÍNIMO MÉDIO PARA AMORTIZAÇÃO DE 96 MESES - As operações de captação de recursos financeiros a curto prazo realizadas entre as empresas subsidiárias da contribuinte no exterior e banqueiros internacionais não se confundem com as operações de empréstimo a longo prazo realizadas entre as empresas subsidiárias no exterior e a empresa controladora no Brasil - são negócios jurídicos distintos. Inocorre resgate antecipado das Fixed Rate Notes em razão de contrato de mútuo firmado entre a contribuinte brasileira e sua controlada no exterior, cujos recursos foram objeto de transferência internacionais de reais (TIR's), para fazer frente a outros empréstimos internacionais, de curto prazo, tomados por essa empresa para a aquisição dos títulos de crédito, ainda mais quando resta demonstrado que parte dos investimentos feitos no país e dos respectivos juros foram incorporados ao capital social da Recorrente, a título -de aumento de capital. Desta forma, as remessas de pagamentos de juros decorrentes de colocações no exterior de títulos de crédito internacionais, a exemplo das Fixed Rate Notes, previamente autorizadas pelo Banco Central do Brasil, cujo prazo médio de amortização corresponda, no mínimo, a 96 meses e cujos contratos encontravam-se em vigor em 31 de dezembro de 1999, estão com incidência de imposto de renda na fonte reduzida à alíquota zero. Preliminares rejeitadas. Recurso provido.”

A recorrente afirma que o acórdão recorrido afronta art. 1º, IX da Lei nº 9481/97, o art. 685, II, ‘b’ do RIR/99 e os arts. 421 e 422 do CC, bem como a prova dos autos, motivo pelo qual merece ser reformado.

Explica que a engenharia financeira praticada pela contribuinte, com o intuito de viabilizar a aquisição de participação societária na COELCE mediante a emissão de papéis de longo prazo no mercado internacional, envolveu a emissão de *Fixed Rate Notes* com prazo de vencimento superior a 120 meses, o que permitiu que a recorrente usufruísse de benefício fiscal instituído pela Lei 9481/97.

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

Autenticado digitalmente em 20/11/2012 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 04/12/2

012 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 26/11/2012 por ELIAS SAMPAIO FREIRE

Impresso em 04/12/2012 por AFONSO ANTONIO DA SILVA

Destaca que, para adquirir os títulos internacionais de longo prazo, a subsidiária integral da recorrente (CERJ Overseas Inc.) se comprometeu no exterior, no curto prazo, através de empréstimo junto a bancos internacionais. Para possibilitar o pagamento de tal empréstimo, a recorrente captou empréstimos e os enviou à subsidiária CERJ Overseas a título de empréstimo internacional.

A partir de uma análise sistematizada das operações e do conjunto probatório dos autos, conclui que tais operações não consistiram em empréstimo. Na verdade, por via oblíqua, ocorreu a amortização antecipada dos títulos internacionais emitidos no exterior em prazo médio inferior a 96 meses, o que prejudica a redução de alíquota do imposto de renda a zero.

Entende que, nesta hipótese, a tributação dos juros remetidos é feita com base no art. 685, II, b, do RIR de 1999, o qual estabelece a alíquota de 25%, quando o beneficiário for residente ou domiciliado em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a vinte por cento.

Alega que há provas robustas nos autos impedindo que se conclua que os empréstimos entre a recorrente e sua subsidiária sejam tidos como autônomos. Ademais, tais contratos não teriam qualquer função social, ofendendo portanto os arts. 421 e 422 do CC.

Acrescenta que, de forma a rechaçar definitivamente qualquer autonomia ou higidez destes contratos de empréstimos entre a recorrida e sua subsidiária, houve realização de diligência (intimação às folhas 555 e 556 - Volume IV) visando à comprovação da quitação do aludido mútuo, tendo-se concluído que não houve qualquer comprovação do pagamento destes empréstimos internacionais, o que revela a finalidade oblíqua dos mesmos.

Frisa que o registro de operações no Banco Central é meramente declaratório. O BACEN, ao aprovar/permitir o registro de empréstimos internacionais, de forma alguma pôde ter uma visão ampla ou macro da situação e detectar que houve, em verdade, uma antecipação de amortização de títulos emitidos no exterior.

Ao final, requer o provimento do presente recurso para que seja restabelecida integralmente a tributação.

Nos termos do Despacho n.º 9202-00.338 (fls. 1787/1787-verso), foi dado seguimento ao pedido em análise.

O contribuinte ofereceu, tempestivamente, contra-razões às fls. 1804/1881.

Inicialmente, afirma que o recurso da PGFN é intempestivo.

Em seguida explica que, ao contrário do que asseveraram os autuantes às fls. 25/26, era perfeitamente sustentável, do ponto de vista econômico, que a Overseas, uma empresa com capital de US\$10 mil, tivesse contraído o Credit Agreement 1, no montante de US\$350 milhões, pois diversas empresas do Grupo ENDESA poderiam garantir a operação, tendo, neste caso, a escolha recaído sobre a recorrida, de maneira natural e óbvia, porque os recursos captados dessa forma reverteriam a seu favor, através da venda das “fixed rate notes”, e com eles seriam adquiridas as ações da Coelce, o que efetivamente ocorreu.

Todavia, relata que a Overseas foi surpreendida por modificações drásticas no cenário financeiro internacional, provocadas pela crise cambial que desabou sobre países asiáticos, o que fechou o mercado internacional para negócios dessa natureza e inviabilizou a operação, ou a cessão das “fixed rate notes” a terceiros.

Desse modo, considera inevitável que a recorrida, como garantidora da obrigação contraída pela Overseas, impedisse a insolvência de sua controlada, fornecendo-lhe fundos para saldar o Credit Agreement 1, do que resultou a concessão dos Mútuos em comento. Frisa que o fim típico do contrato de mútuo foi querido pelas partes e vem sendo atingido.

Afirma que, mesmo que o imposto fosse devido, o recurso especial não poderia ser de todo provido, pois não haveria plausibilidade em manter a multa agravada.

Alega que, diante do cenário descreve e classifica como de transparência absoluta, aliado à convicção externada pelas autoridades lançadoras no sentido de restar *“patente a existência de uma série de operações financeiras, cada qual, tida isoladamente, regular à luz da legislação aplicável”*, não havia, nem há como sustentar ter a recorrida agido com evidente intuito de fraude, a fim de impedir ou retardar dolosamente o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, requisitos indispensáveis à aplicação da multa preconizada no inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

Pondera que, ainda que plausibilidade houvesse na exigência de recolhimento de imposto de renda na fonte sobre os juros das “fixed rate notes”, o que definitivamente não é o caso, a imputação de infração cometida com evidente intuito de fraude seria, como é, totalmente despropositada, pois nada foi ocultado e nenhuma fraude foi cometida, muito menos de maneira evidente, razão pela qual o Relatório Fiscal limita-se tão somente a afirmar a presença desse elemento subjetivo da infração, sem demonstrar em momento algum o nexo causal entre a conduta da recorrida e o fim fraudulento que se diz ter sido desejado.

Registra que os autores do Relatório Fiscal de fls. 13/37 reuniram decisões administrativas sem correlação com o caso em tela, ou contrárias ao entendimento nelas consignado, desvirtuaram opiniões de autores de renome, que seguramente os censurariam com todo vigor e reproduziram excertos de pronunciamentos de outros fora do contexto da obra a que pertencem, formando uma colcha de retalhos mal alinhavada, da qual nada se aproveitou. Assim, conclui que o lançamento calçado nesse documento carece por inteiro de substância.

Anota que a PGFN, em seu recurso especial, procurou modificar os fundamentos da autuação, alegando que os mútuos ofendem os arts. 421 e 422 do CC. Explica que tais dispositivos da lei civil nunca tinham sido apontados como violados na constituição do crédito tributário, não podendo nessa fase do processo administrativo ser suscitados. Ressalta que qualquer decisão que neles se baseie extrapolaria a competência que lhe foi conferida pelo art. 2º da Lei 8748/93, restando nula, por supressão de instância, violando o princípio do duplo grau de jurisdição e as garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa.

Aponta que os autores do procedimento fiscal e a PGFN, além de acusarem injustamente a recorrida de haver praticado atos simulados, contrariam manifestação do Procurador Geral da República que entende que a norma contida no parágrafo único do artigo 116 do CTN compreende as hipóteses de evasão, inclusive de simulação relativa ou absoluta.

Considera que se o próprio BACEN, único competente para opinar sobre a juridicidade dos atos que envolvam questões cambiais no âmbito da administração federal,

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

Autenticado digitalmente em 20/11/2012 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 04/12/2

012 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 26/11/2012 por ELIAS SAMPAIO FREIRE

Impresso em 04/12/2012 por AFONSO ANTONIO DA SILVA

declarou a existência válida dos Mútuos e reconheceu explicitamente que eles vinham sendo pagos pela Overseas (mutuária), submetendo a matéria à consideração da RFB apenas porque supunha haver meros indícios de descumprimento da regra prevista no inciso IX do artigo 691 do RIR/99, terminada está a discussão sobre a prova da existência dos Mútuos e sua liquidação.

Entende que a afirmação da PGFN de que não teria havido comprovação do pagamento dos empréstimos internacionais concedidos pela recorrida à Overseas configura um autêntico despautério, pois a existência válida dos mútuos e suas quitações foram reconhecidas ostensivamente pelo BACEN no ofício Cota Decif/Dilic-II-2002/042, de fls. 253/254, depois que aquela autarquia realizou todos os controles e examinou exaustivamente a documentação comprobatória das operações registradas em seus sistemas, confirmando-lhes a correição e efetividade.

Sublinha que os Mútuos não estão maculados de simulação absoluta ou relativa, não são negócios jurídicos indiretos, não ensejam fraude à lei nem resultam de abuso de direito. Destaca que tais contratos são autônomos e independentes das “fixed rate notes”, revestidos de naturezas jurídicas distintas, porque dotados de objetos, propósitos negociais efetivos e outras características inconfundíveis, o que os tornam comunicáveis para qualquer finalidade.

Sustenta que, em 17.02.2004, parte das “fixed rate notes” foi transferida, no exterior, para a Enersis Internacional (ENERSIS), que as converteu em capital da Interessada, no dia 27.02.2004, no valor equivalente a US\$ 242.964.996,57 e no dia 24.03.04, no valor equivalente a US\$ 683.994,47, como comprovado os contratos das correspondentes operações simbólicas de câmbio celebrado com o Deutsche Bank (doc.4 à impugnação, fls. 538/546), os recibos de quitação emitidos (doc. 54 à impugnação, fls. 548/549), a ata da AGE que as homologou, realizada em 29.04.2004 (fls.302) e, sobretudo, o registro de capital estrangeiro efetuado pelo BACEN (fls. 305/307), ratificando a permanência, em caráter definitivo, dos recursos ingressados no Brasil com a sua colocação no exterior, e contradizendo de maneira incontestável a premissa de que os recursos teriam retomado ao exterior antes de 96 meses

Ademais, assumindo a inocorrência de simulação, pondera que, ainda que possível fosse exigir imposto de renda na fonte sobre os juros remetidos para a Overseas, a imposição não poderia recair sobre a quantia de US\$ 19.817.777,78, cujo fato gerador teria ocorrido em 28.01.2000, ou seja, mais de cinco anos antes do auto de infração ser lavrado, o que implicaria extinção da correspondente obrigação tributária, na forma do artigo 150, § 4º, combinado com artigo 156, inciso VII, *in fine*, e com o parágrafo único do artigo 149, todos do CTN.

Sustenta ainda que, mesmo que o Fisco pudesse desconsiderar as operações descritas no TVF, invocando o parágrafo único do art. 116 do CTN, o artigo 167 do Novo Código Civil, ou qualquer outro dispositivo legal, a alíquota do imposto aplicável seria 15%, de acordo com o artigo 10 da Lei nº 9.959/2000, suscetível de incidir apenas a parcela dos juros proporcional ao capital tido como pago antecipadamente à CERJ Overseas, nunca sobre o total.

Ao final, requer o improvimento do recurso especial em análise.

Este é o relatório.

Voto

Conselheiro Elias Sampaio Freire, Relator

Prevê o art. 23, § 9º do Decreto nº 70.235, de 1972, com redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007, que os Procuradores da Fazenda Nacional serão considerados intimados pessoalmente das decisões do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do Ministério da Fazenda, com o término do prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à Procuradoria.

Em 25/06/2009 a PGFN recebeu os presentes autos a fim de tomar ciência do r. acórdão (fls. 1775).

Ou seja, o prazo legal final para que o Procurador da Fazenda Nacional fosse considerado intimado dar-se-ia em 27/07/2009 (segunda-feira), isto é, o primeiro dia útil após transcorridos os 30 (trinta) dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à Procuradoria.

Ocorre que o recurso especial da Fazenda Nacional formulado em 16/07/2009 e deu entrada no CARF em 17/07/2009, portanto dentro do prazo. Destarte, o recurso é tempestivo.

Saliente-se que, não obstante o aludido recurso não encontrar previsão no atual Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a Portaria Ministerial MF nº. 256, de 22 de junho de 2009, em suas disposições transitórias, prevê que os recursos com base no inciso I do art. 7º e do art. 9º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, interpostos em face de acórdãos proferidos nas sessões de julgamento ocorridas em data anterior à 1º de julho de 2009, serão processados de acordo com o rito previsto nos arts. 15 e 16 e nos arts. 43 e 44 daquele Regimento.

Por seu turno o inciso I do art. 7º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, fazia previsão de interposição de recurso especial na hipótese de contrariedade à lei e a prova.

Daí, examinando-se o recurso especial apresentado, verifica-se que ele demonstrou, fundamentadamente, em que a decisão recorrida seria contrária à prova dos autos e à lei, especificamente Art. 1º, IX da Lei nº 9.481/1997, o Art. 685, II, b, do RIR/99, no entendimento da Fazenda Nacional, consoante o disposto no inciso I do artigo 7º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Assim, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

O que se discute no presente caso é incidência ou não, no caso concreto, de uma norma, excepcional, o art. 1º, IX da Lei nº 9.481, de 1997, que reduz a zero a alíquota aplicável na apuração do imposto devido, sujeito à retenção na fonte, no caso de remessa de juros e outros encargos financeiros relacionados a títulos de crédito internacionais colocados no exterior, desde que o seu prazo médio de amortização seja superior a 96 meses, *in verbis*:

“Art. 1º A alíquota do imposto de renda na fonte incidente sobre os rendimentos auferidos no País, por residentes ou domiciliados

no exterior, fica reduzida para zero, nas seguintes hipóteses:
(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.97)

(...)

IX - juros, comissões, despesas e descontos decorrentes de colocações no exterior, previamente autorizadas pelo Banco Central do Brasil, de títulos de crédito internacionais, inclusive comercial papers, desde que o prazo médio de amortização corresponda, no mínimo, a 96 meses;"

Ou seja, no momento da remessa dos juros há a incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, inexistindo pagamento unicamente em virtude da alíquota do imposto na operação ser zero. Dessa forma, não se trata de suspensão ou diferimento de pagamento de imposto, mas sim de uma incidência normal com alíquota zero. Conseqüentemente, desde que respeitadas as regras em vigor, não há que se falar de pagamento de imposto de renda sobre juros.

O objetivo da norma é claro. O País pretendia estimular a captação de recursos através de títulos de longo prazo, com a manutenção das divisas no país, em detrimento do capital puramente especulativo, por ser este sujeito a um maior grau de volatilidade e, para atingir tal objetivo, reduziu a zero a alíquota do IRFRF sobre juros, comissões, despesas e descontos decorrentes de colocações no exterior, previamente autorizadas pelo Banco Central do Brasil, de títulos de crédito internacionais, inclusive comercial papers, desde que o prazo médio de amortização correspondesse, no mínimo, a 96 meses.

Ora, é inequívoco que a intenção do legislador foi premiar com a dispensa do tributo tão-somente aquelas operações que, consideradas em seu todo, tenham prazo médio de permanência do capital em solo pátrio superior a 96 meses.

Conforme relatado, foram realizadas operações envolvendo a emissão de *Fixed Rate Notes* com prazo vencimento superior a 120 meses, permitindo que o Contribuinte Recorrido usufruísse do benefício fiscal previsto no art. 1º, IX da Lei nº 9.481, de 1997, que reduz a zero a alíquota aplicável, assim sintetizadas:

i) o Contribuinte Recorrido, visando à viabilizar a aquisição de participação societária na Companhia Energética do Ceará — COELCE, emitiu em **07/04/1998** papéis de longo prazo no mercado internacional, mediante lançamento de *Fixed Rate Notes*, com vencimento do principal estipulado para **06/10/2008**. Esta operação deu-se sob o regime de "private placement", o que significa que não houve oferta pública dos títulos, sendo certo o comprador de que antemão já fora escolhido;

ii) O adquirente desses papéis no exterior foi a sua subsidiária integral, a CERJ Overseas Inc., sediada no Panamá;

iii) Os recurso financeiros para a aquisição dos títulos foram conseguidos por intermédio de um contrato de crédito (datado de **06/04/1998**), denominado Credit Agreement. Este contrato tinha como partes a CERJ Overseas, na qualidade de devedora, a Contribuinte Recorrida, na qualidade de garantidora incondicional e absoluta do empréstimo (artigo XI do contrato, fls.119), e o J. P. MORGAN Securities Inc., o DRESDNER Bank Luxembourg S/A e o The CHASE Manhattan Bank, na qualidade de credores e foi estipulado no valor de US\$

350.000.000,00, com vencimento em **06/10/1998** (pág.13 do contrato, fl.057 - Volume I), e teve como finalidade última permitir a aquisição da COELCE, pela Contribuinte Recorrida.

Ou seja, para adquirir os títulos internacionais de **longo prazo**, a subsidiária integral do Contribuinte Recorrido se comprometeu no exterior, **no curto prazo**, através de empréstimo junto a bancos internacionais acima mencionados.

O êxito dessa operação, evidentemente, dependia da possibilidade de sucessivas rolagens dos empréstimos captados no exterior, até o resgate dos títulos de emissão da controladora, quando, então, aqueles poderiam, enfim, ser liquidados definitivamente.

José Augusto Martins, em dissertação sobre o tema, (MARTINS, José Augusto. *Endividamento privado internacional: Eurobonds e instrumentos análogos*. Dissertação de mestrado. São Paulo: USP, 1999. p. 80- 81), aponta as principais características de uma note:

"As principais características de uma note ou de um bond seriam:

(i) é uma obrigação de dívida (embora alguns bonds possam ser conversíveis em ações), materializada em um instrumento transferível, com prazos médios ou longos de vencimento;

(ii) inicialmente, é vendido a um amplo número de investidores, através de uma ação de marketing (colocação pública) ou a um pequeno grupo determinado e específico (colocação privada);

(iii) é negociável no mercado secundário;

(iv) pode ou não ser registrado junto a alguma bolsa de valores;
e

(v) rende juros ou é vendido inicialmente com deságio.

A terminologia utilizada no mercado financeiro internacional não auxilia o intérprete na elaboração da distinção entre os vários instrumentos de obrigações de dívida. Os autores ingleses enumeram entre classificações de Eurobonds, diversos instrumentos de obrigações que se denominam notes, tais como os fixed rate notes ou os floating rate notes."

O que ocorreu neste caso, conforme o próprio relato da Recorrida (fls. 1080), "a Overseas foi surpreendida por modificações drásticas no cenário financeiro internacional, provocadas pela crise cambial que desabou sobre países asiáticos, atingiu mais tarde a Rússia e se refletiu no Brasil, fechando o mercado internacional para negócios dessa natureza e inviabilizando a operação, ou a cessão das "fixed rate notes" a terceiros".

Então, a Subsidiária precisava pagar o empréstimo de curto prazo acima mencionado, (Credit Agreement original), estipulado no valor de US\$ 350.000.000,00, com vencimento em **06/10/1998**, que foi quitado da seguinte forma:

i) a Recorrida, obtém empréstimo no mercado interno, mediante Contrato de Empréstimo firmado em 01/10/1998, com vencimento em 27/09/1999, no valor de R\$ 270.000.000,00, equivalentes na data do contrato a US\$ 226.750.000,00. Saliente-se que o contrato de empréstimo dispunha expressamente os valores dele decorrentes deveriam ser utilizados exclusivamente para: *"amortizar ou fazer com que a Subsidiária amortize o saldo devedor da dívida da Subsidiária decorrente do contrato de empréstimo em língua inglesa*

denominado Credit Agreement celebrado em 06 de abril de 1.998 e com vencimento em 06 de outubro de 1.998.” (fls. 128);

ii) Então, a Recorrida procedeu as remessas destes valores para o exterior, amparada em contratos de mútuo firmados entre ela e sua subsidiária;

ii) Por seu turno, em 01/10/1998, a CERJ Overseas obtém empréstimo no mercado externo, no montante de US\$ 123.250.000,00, que somados aos US\$ 226.750.000,00 obtidos no mercado interno pela Recorrida, totalizam o montante de US\$ 350.000.000,00, que deveria ser quitado em 06/10/1998. Este empréstimo, realizado mediante Credit Agreement, com vencimento em 05/10/1999, previa que a participação da Recorrida na condição de garantidora incondicional e absoluta do empréstimo.

Dai, no entender do fisco, o empréstimo mediante lançamento de “fixed rate notes”, que venceria, em tese, em 06-10-2008, portanto, de longo prazo, na verdade foi amortizado pela Recorrida com os recursos do empréstimo obtido no mercado interno firmado em 01-10-1998, (fls.126/141), com vencimento em 27-09-1999 (Anexo V do contrato, fls.141), e com o empréstimo obtido no mercado externo, mediante o Credit Agreement firmado em 01-10-1998 (fls.144/242), cujo vencimento foi 05-10-1999, (pág. 13 do contrato, fls.155).

Por sua vez, alega a Recorrida que os recursos provenientes da venda das “fixed rate notes” ingressados no País foram utilizados no aumento de capital social de pessoa jurídica sediada no Brasil, que adquiriu as ações da COELCE (fls. 398), e que a subsidiária foi surpreendida por modificações drásticas no cenário financeiro internacional, que inviabilizaram a negociação das “fixed rate notes” a terceiros, restando, então, a ela como garantidora da obrigação contraída pela subsidiária, impedir a sua insolvência, fornecendo-lhe fundos que lhe permitissem honrar o Credit Agreement original, do que resultou a concessão dos mútuos de fls.361/396.

Portanto, o ponto chave da controvérsia é a não aceitação, pela Fiscalização, da alegada independência dos contratos de mútuo, em relação às captações de recursos mediante emissão de fixed rate notes. A Fiscalização entende restar perfeitamente demonstrada a interligação entre essas operações, e que as remessas a título mútuo de foram, na realidade, amortizações parciais do principal captado mediante a emissão de fixed rate notes.

Entendo que as remessas de recursos ao exterior, a título contratos de mútuo entre a Recorrida e a sua subsidiária integral, a CERJ Overseas, se destinaram à quitação dos empréstimos contraídos por esta e repassados para a ora Recorrida, representando, de fato, o retorno de parte dos recursos captados no exterior antes do prazo de 96 meses.

Esta situação encontra-se perfeitamente comprovada no contrato de empréstimo, celebrado em 1º de outubro. de 1998, entre a recorrida (devedor) e as instituições financeiras Banco Chase Manhattan S.A., Unibanco — União de Bancos Brasileiros S.A., Banco J. P. Morgan Dresdner Bank Lateinamerika (Brasil) S.A. Banco Múltiplo (fls. 126 a 136):

“1.5. Neste ato, o Devedor obriga-se incondicional e irrevogavelmente a exclusivamente utilizar os recursos a ele desembolsados pelos Credores nos termos deste contrato para amortizar ou fazer com que a Subsidiária amortize o saldo devedor da dívida da Subsidiária decorrente do contrato de

empréstimo em língua inglesa denominado Credit Agreement celebrado em 06 de abril de 1.998 e com vencimento em 06 de outubro de 1.998 ("Original Credit Agreement", conforme definido no Contrato de Crédito)."

Em outras palavras, pode-se verificar às folhas 128 (volume I), mais precisamente na cláusula 1.5 do Contrato de Empréstimo, que os credores (Chase, Unibanco, J.P. Morgan e Dresdner) condicionam o empréstimo à utilização pela Contribuinte Recorrida, de forma incondicional, irrevogável e exclusiva, dos recursos recebido para amortizar ou fazer com que sua subsidiária amortize o saldo devedor do empréstimo (de curto prazo) por esta tomado para viabilizar a aquisição da COELCE.

Ou seja, conforme apontado anteriormente, para adquirir os títulos internacionais de longo prazo, a subsidiária integral do Contribuinte Recorrido comprometeu-se no exterior, no curto prazo, através de empréstimo junto a bancos internacionais. Entretanto, em virtude das ditas modificações drásticas no cenário financeiro internacional, provocadas pela crise cambial, a reestruturação da dívida CERJ Overseas não se deu pela captação de recursos no exterior, mas, em grande parte, pela captação de recursos no mercado interno. Os recursos enviados para a subsidiária se destinavam, portanto, à devolução de recursos captados pela Recorrida por intermédio de sua subsidiária, no mercado externo. Isto é, os recursos captados de instituição financeira internacional por intermédio de sua subsidiária passaram a fazer o caminho de volta.

Por oportuno, transcrevo e adoto como razões de decidir, trecho do voto vencido do acórdão recorrido que concluiu não haver provas da quitação do mútuo ao enfrentar as argumentações da Recorrida acerca da regularidade das operações de mútuo e que, conseqüentemente, faz prova da quitação dos mútuos que a Overseas vem fazendo:

"Em defesa da regularidade da operação de mútuo, a Recorrente afirma na impugnação e repete no recurso que o mesmo vem sendo honrado regularmente pela sua Subsidiária. Com vistas à verificação desse fato, a primeira instância determinou a realização de diligência com o propósito de intimar a Recorrente a comprovar a efetividade dos pagamentos dos juros previstos nos contratos de mútuo (fls. 555/556). Intimada (fls. 559), a Recorrente nada apresentou, limitando-se a se referir aos documentos de fls. 521/536 que já havia apresentado com a impugnação, fazendo menção específica a carimbos apostos pela instituição financeira que realizou as respectivas operações de câmbio, a recibos e a planilhas com a demonstração dos cálculos dos valores pagos.

A decisão de primeira instância não considerou esses documentos suficientes para comprovar a efetividade dos pagamentos e observou que os tais carimbos "referem-se tão somente a fechamento de câmbio, não havendo como comprovar que efetivamente referem-se à liquidação dos supostos contratos de mútuo, isto é, que tais valores foram remetidos da subsidiária no Panamá e ingressaram no patrimônio da Interessada" e os demais documentos são da lavra das próprias partes envolvidas, sem registros que lhe confirmam capacidade de prova perante terceiros.

Contra essas conclusões insurge-se a Recorrente manifestando indignação contra o que afirma ter sido a insinuação de que teria forjado os documentos o que classifica como inaceitável

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

Autenticado digitalmente em 20/11/2012 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 04/12/2

012 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 26/11/2012 por ELIAS SAMPAIO FREIRE

Impresso em 04/12/2012 por AFONSO ANTONIO DA SILVA

por ferir o princípio da presunção de inocência, por não ter a autoridade julgadora explicitado as circunstâncias em que se baseou para levantar essas suspeitas, pelo fato de as operações serem do conhecimento do Banco Central, que auditores da Receita Federal já haviam analisado anteriormente os contratos de câmbio e não identificaram irregularidades e que "não é da índole dos administradores da Recorrente conduzir a companhia desse modo". Além dessas considerações, contudo, a Recorrente não apresentou nenhum outro elemento de prova da efetividade dos pagamentos do mútuo em questão.

Ora, apesar da manifestação indignada da Recorrente, é inegável que os documentos apresentados não se prestam a comprovar a efetividade das referidas transferências. Os documentos de fls. 528 e 532 são meros carimbos com anotações apostos em folhas branco, sem identificação das partes e que podem indicar apenas controles internos de determinadas operações, mas jamais configurar prova, perante terceiros, de operações financeiras, mormente envolvendo vultosas quantias, como neste caso. Da mesma forma, as planilhas que, conforme afirmado pela decisão de primeira instância, são produzidas pela própria Recorrente, certamente não se prestam como prova.

Mesmo assim, o que os documentos em questão mostram é que as referidas operações de câmbio teriam se realizado em datas totalmente destoantes com os períodos de vencimento dos juros e com os valores devidos a cada período. Senão vejamos.

Segundo a planilha de fls. 534, o primeiro pagamento de juros teria se dado em 17/08/1999 referente a vencimento em 29/03/1999, tendo sido pago o valor de R\$ 853.500,000, em multa, quando o valor devido, no vencimento, seria R\$ 853.151,04; o pagamento seguinte teria se dado apenas em 02/08/2001 referente a quatro datas de vencimentos anteriores, sendo a última em 28/03/2001, sendo mais uma vez o pagamento sem multa. Novos pagamentos teriam sido feitos em 29/10/2001 e 03/06/2002 referente a juros vencidos em 29/09/2001 e 29/03/2002, respectivamente, ambos sem acréscimo de multa; finalmente, em 05/07/2002 teriam sido pagos o principal, juros até essa data e as multas referentes aos períodos anteriores, estas calculadas ao percentual de 2% sobre os juros.

Como se vê, nenhum pagamento foi feito nos seu vencimento e, embora com atraso, foram pagos sem a multa prevista em contrato, que teriam sido pagas somente em julho de 2002, e incidente apenas sobre os juros. Ademais, relativamente ao pagamento constante da planilha como tendo sido feito em 17/08/1999 não consta o tal carimbo.

Situação semelhante se encontra nas planilhas de fls. 525 e 535.

Entretanto, ainda que se considerassem os documentos apresentados como prova dos pagamentos, estes se referem apenas a uma pequena parcela dos mútuos. Conforme relatório, cinco foram is contratos de mútuo, nos valores de US\$ 141.137.216,94; US\$ 57.600.000, US\$ 4.730.000,00, US\$

8.500.000,00 e US\$ 15.000.000,00. Pois bem, segundo os elementos apresentados pela Recorrente, apenas os três últimos, de valores significativamente menores do que os dos dois primeiros, teriam sido pagos. Em relação aos dois primeiros, correspondentes a 87% do total, a Recorrente não apresentou, até a data da interposição deste recurso, em 28/03/2006, quase oito anos depois, prova de um único pagamento de juros ou relativos a essa parcela do mútuo.

Portanto, não se pode afirmar, como faz a Recorrente, que o mútuo vem sendo honrado normalmente.

Portanto, a minha convicção é no sentido de que não há nos autos provas que me convençam da quitação dos já referidos mútuos.

Destaco que são válidas e consideradas para fins de prova no âmbito do processo administrativo tributário conclusões do Banco Central do Brasil acerca da regularidade das operações de câmbio realizadas. Entretanto, entendo que cada entidade e/ou órgão da esfera federal tem atividades específicas, não sendo da competência do BACEN, mas sim da Secretaria da Receita Federal do Brasil, pronunciar-se sobre os efeitos tributários decorrentes das operações em comento.

Quanto à alegação que, em fevereiro e março de 2004, a sua controladora no exterior Enersis Internacional, converteu as “fixed rate notes” em capital dela (da Recorrida), há de se salientar que esta operação não se subsume a hipótese legal prevista no parágrafo 4º do art. 691 do Decreto 3000, de 1999:

“Art.691.A alíquota do imposto na fonte incidente sobre os rendimentos auferidos no País, por residentes ou domiciliados no exterior, fica reduzida para zero, nas seguintes hipóteses (Lei nº9.481, de 1997, art. 1º, e Lei nº9.532, de 1997, art. 20):

...

IX - juros, comissões, despesas e descontos decorrentes de colocações no exterior, previamente autorizadas pelo Banco Central do Brasil, de títulos de crédito internacionais, inclusive commercial papers, desde que o prazo médio de amortização corresponda, no mínimo, a 96 meses;

...

§4º O aumento de capital mediante conversão das obrigações de que tratam os incisos VIII e IX poderá ser efetuado com manutenção da redução a zero da alíquota do Imposto de Renda incidente na fonte relativa aos juros, comissões, despesas e descontos já remetidos (Medida Provisória nº1.753-16, de 1999, art. 9º).”

Em verdade não se deu aumento de capital mediante conversão das obrigações que implicaram na remessa de juros para o exterior aqui discutida.

Saliente-se que o aumento do capital da Recorrida foi promovido pela Enersis Internacional, controladora da recorrida e não pela CERJ Overseas, subsidiária integral da recorrida, titular das obrigações em comento.

Conforme anteriormente apontado, a redução da alíquota a zero se trata de benefício condicionado à permanência dos recursos no país, por prazo médio não inferior a 96 meses. Se essa condição for cumprida, aplicável será a alíquota zero às remessas de juros. Se essa condição for descumprida, isso acarretará a perda do benefício, com o retorno da alíquota de tributação ao seu valor normal.

Desta forma, os recursos captados no exterior permaneceram no Brasil por prazo médio muito inferior aos 96 meses estabelecidos pela Lei nº 9.481 de 1997, art. 1º, IX e as remessas de juros perderam o benefício de tributação à alíquota zero.

Dirimida a questão principal, qual seja, não foi cumprida a exigência de permanência dos recursos no país, por prazo médio não inferior a 96 meses, há de se definir a alíquota aplicável ao caso.

Destarte, como o empréstimo foi amortizado em prazo médio inferior a 96 meses (ou oito anos), não mais se aplica a redução de alíquota a zero. Nesta hipótese, a tributação dos juros remetidos é feita com base no art. 685, II, b, do RIR de 1999 (art. 8º da Medida Provisória nº 1.788 de 1998, convertida na lei nº 9.799 de 1999), o qual estabelece a alíquota de 25%, quando o beneficiário for residente ou domiciliado em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a vinte por cento (conhecidos como países com tributação favorecida), que é o caso do Panamá, país sede da CERJ Overseas, *in verbis*:

"Art. 8º Ressalvas as hipóteses a que se referem os incisos V, VIII, IX, X e XI do art. 1º da Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997, 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 20%, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento)"

O parágrafo 1º do artigo 1º, da lei nº 9.959, de 2000, citado pela Recorrida, diz:

"Art.1ºRelativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2000, a alíquota do imposto de renda na fonte incidente sobre os rendimentos auferidos no País, por residentes e domiciliados no exterior, nas hipóteses previstas nos incisos III e V a IX do art. 1º da Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997, com a redação dada pelo artigo 20 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, será de quinze por cento, observado, em relação aos incisos VI e VII, o disposto no artigo 8º da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999.(Grifado agora)

§1ºAos contratos em vigor em 31 de dezembro de 1999, relativos às operações mencionadas neste artigo, fica garantido o tratamento tributário a eles aplicável nessa data."

Ora, o que tal dispositivo fez foi aumentar para 15% a alíquota do imposto na fonte, a partir de 01-01-00, sobre os rendimentos previstos no artigo 1º, da Lei nº. 9.481, de 1997, com a redação dada pelo artigo 20 da Lei nº 9.532, de 1997, mas aos contratos vigentes em 31-12-99 ficou assegurado o tratamento tributário aplicável naquela data, ou seja, alíquota zero.

Isto é, o que ficou garantido foi a alíquota zero para os rendimentos referentes a títulos cujo prazo médio de amortização correspondesse, no mínimo, a 96 meses.

Assim, concluo que a alíquota aplicável no presente caso é a de 25%, por aplicação do disposto no art. 8º da Lei nº 9.779, de 1999.

A Recorrida alega, ainda, que se devido fosse o imposto deveria guardar proporcionalidade com a parcela do empréstimo considerado pela Fiscalização como não paga antecipadamente.

Por certo, no presente caso, o fato gerador e, conseqüente, a responsabilidade da fonte pagadora, ocorreram com a remessa dos juros por pessoa residente no País (a Recorrida) para pessoa domiciliada no exterior (a CERJ Overseas).

Para o cálculo do prazo médio de amortização, que deveria ser no mínimo de 96 meses para a manutenção da alíquota zero, é que devem ser consideradas as amortizações que tenham sido e as que não tenham sido antecipadas.

Ora, ao se concluir que o prazo médio das amortizações é inferior a 96 meses, levando-se em consideração para o cálculo tanto as amortizações antecipadas como as não antecipadas, como ocorreu no presente caso., a condição exigida para o gozo do benefício deixa de ser cumprida e, portanto, a norma excepcional deixa de incidir na sua integralidade.

Ou seja, as remessas de juros devem ser tributadas integralmente, uma vez que, não foi cumprida condição prevista em lei.

Ademais, considerando tratar-se de benefício fiscal subordinado a condição resolutiva, qual seja, o cumprimento do prazo médio de amortização de 96 meses, impõe-se obedecer os mandamentos contidos nos arts. 116, inc. II, e 117, inc. II, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN):

“Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

.....

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

.....

Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

.....

II - sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.” (Grifou-se).

Esclarecendo: com o descumprimento da condição, não há que se falar em redução da alíquota, havendo retorno à situação anterior, cujos efeitos tributários reportam-se à data da celebração do negócio, conforme o art.117, inc. II, acima citado.

Conclui-se, pois, devido o imposto de renda na fonte incidente sobre a totalidade dos juros remetidos aos beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, juntamente com os respectivos acréscimos legais, desde a data prevista para os recolhimentos não efetuados.

Outro ponto que merece apreciação por parte deste colegiado diz respeito à multa de ofício aplicada no percentual de 150%, no nos termos do artigo 44, inciso II, da Lei nº. 9.430 de 1996

Por oportuno e para me manter fiel ao relatado pela autoridade fiscal, no que concerne à qualificação da multa, colaciono excertos do relatório fiscal (fls. 21/27) que abordam a questão da simulação para justificar a qualificação da multa aplicada. Saliento que transcrevo tão somente os trechos que se referem à descrição dos fatos e não as partes relativas a manifestações doutrinárias e/ou jurisprudenciais:

“4. DA SIMULAÇÃO

4.1.(...)

(...)

*Como visto, o ato realizado pela fiscalizada, qual seja, o **mútuo**, serviu, em verdade, para disfarçar sua real intenção de **amortizar os empréstimos** contraiados. Dessa forma, a empresa sob investigação fugiu de ter que recolher imposto na fonte sobre os juros remetidos ao exterior, mascarando um empréstimo que, em verdade, foi amortizado em prazo inferior a 96 meses, simulando que o mesmo só teria o principal pago após 10 anos.*

Valeu-se a AMPLA, portanto, de um ato simulado (mútuo) para ocultar outro (amortização de empréstimo).

(...)

4.2.(...)

(...)

Não obstante a introdução, pela Lei Complementar nº 104/2001, do parágrafo único do art. 116 do CTN, dispositivo comumente denominado de norma geral antielisiva, é importante que se observe que esta Fiscalização não fundamenta nessa norma a infração cometida pelo sujeito passivo. Como já vem sendo observado e, ao final, ficará completamente provado, a AMPLA simulou ato para fugir à tributação, incorrendo na indesejada evasão tributária.

(...)

4.3.(...)

(...)

*Sendo assim, conclui-se que, **para os efeitos tributários**, os mútuos devem ser descaracterizados para que floresça o **verdadeiro objetivo intentado**, de quitar parte do empréstimo*

(supostamente) contraído a longo prazo, o que o torna, sem qualquer dívida, dívida de curto prazo.

A descaracterização, em virtude do ato simulado, tem efeitos estritamente tributários. Pouco importam os efeitos civis advindos. Dessa forma, o fato de a fiscalizada continuar a realizar remessas a fim de quitar os juros devidos é assunto irrelevante para esta Fiscalização, desde que esses juros tenham o enquadramento tributário de se referirem a empréstimo de curto prazo (inferior a 96 meses), sujeitando-se ao imposto de renda na fonte.

(...)

4.4. No caso em comento, várias são as evidências de que a companhia sob fiscalização utilizou-se do artifício da simulação para mascarar a amortização do empréstimo, que tornaria a dívida de curto prazo (inferior a 96 meses) e faria incidir o imposto de renda na fonte à alíquota de 25%.

Uma empresa sem recursos próprios, com capital social de apenas 10 mil dólares, contrair um empréstimo de 350 milhões de dólares a curto prazo (seis meses) e emprestar essa mesma quantia por prazo superior a dez anos, configura uma situação insustentável economicamente. A única sustentação possível advém do entendimento de que a tomadora do empréstimo foi, de fato, a AMPLA, e que a CERJ Overseas figurou tão somente como intermediária.

Não é demais repisar alguns fatos já apontados:

a) No empréstimo original (Original Credit Agreement, datado de 6 de abril de 1998), a AMPLA consta como "garantidora incondicional e absoluta do empréstimo";

b) No duplo empréstimo", datado de 10 de outubro de 1998, obtido com a finalidade expressa e exclusiva de quitar o anterior, a AMPLA aparece como tomadora direta, na parcela obtida no mercado interno, e, de novo, como "garantidora incondicional e absoluta" no que respeita à parcela obtida no mercado externo.

c) Nas notas explicativas 16 ao balanço patrimonial da AMPLA, levantado em 31 de dezembro de 1998 (o primeiro levantado após a emissão dos fixed rate notes e as remessas à CERJ Overseas, a título de "mútuos"), pode-se encontrar o trecho a seguir reproduzido:

Demonstrações financeiras consolidadas e consolidação proporcional. As demonstrações financeiras consolidadas foram elaboradas de acordo com os critérios técnicos de consolidação previstos na Instrução CVM nº 247/96 e incluem as demonstrações financeiras da CERJ e da controlada integral CERJ Overseas Inc.

Tendo em vista que as operações realizadas com a controlada CERJ Overseas Inc são representadas, substancialmente, por captações de recursos financeiros e subseqüentes repasses, e que esses são eliminados para fins de apresentação das

demonstrações financeiras consolidadas, estas demonstrações são semelhantes às da controladora, exceto quanto ao balanço patrimonial consolidado, cujas diferenças encontram-se refletidas nas seguintes rubricas:

(...)

Ou seja, os direitos e obrigações registrados contabilmente entre a controladora AMPLA e sua controlada CERJ Overseas desaparecem, ao se proceder à consolidação das demonstrações contábeis. Isto só vem evidenciar a artificialidade desses direitos e obrigações.

Ao remeter os R\$ 270.000.000,00, equivalentes a US\$ 226.750.000,00 entre 29 de setembro e 3 de novembro de 1998, a AMPLA não estava emprestando dinheiro novo a sua subsidiária, mediante contratos de mútuo, mas simplesmente amortizando parte do empréstimo de US\$ 350.000.000,00 anteriormente obtido. Os alegados mútuos serviriam, tão somente, para mascarar o efetivamente ocorrido."

Há de se concluir que o ato realizado pela Recorrida, qual seja, o mútuo, serviu na realidade, para disfarçar sua real intenção de amortizar os empréstimos contraídos, fugindo de ter que recolher IRRF sobre os juros remetidos ao exterior, mascarando um empréstimo que, em verdade, foi amortizado em prazo inferior a 96 meses, simulando que o mesmo só teve o principal pago após 10 anos. Em verdade, a Recorrida valeu-se de um ato simulado, (mútuo), para ocultar outro (amortização de empréstimo).

Portanto, configurada a simulação, entendo que deva incidir o artigo 44, inciso II, da Lei nº. 9.430 de 1996, devendo a multa de ofício ser aplicada no percentual de 150%.

Ante o exposto, voto por dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(Assinado digitalmente)

Elias Sampaio Freire



Tema: REMESSA DE JUROS. CRÉDITOS INTERNACIONAIS
Conselheiro (a): Gonçalo Bonet Allage



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

Processo n° 18471.002113/2004-09
Recurso n° 148.330 Especial do Procurador
Acórdão n° **9202-02.239 – 2ª Turma**
Sessão de 07 de agosto de 2012
Matéria IRF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado LIGHT SERVIÇOS DE ELETRICIDADE S.A.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

IRF - ALÍQUOTA ZERO - RENDIMENTOS DE RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR - JUROS DE TÍTULOS DE CRÉDITO INTERNACIONAIS - PRAZO MÉDIO DE AMORTIZAÇÃO IGUAL OU SUPERIOR A 96 MESES - REGRA PRETENSAMENTE DESCUMPRIDA PELA AUTUADA - SITUAÇÃO NÃO COMPROVADA - DECISÃO MANTIDA.

De acordo com o artigo 1º, inciso IX, da Lei nº 9.481/97, com a redação dada pelo artigo 20 da Lei nº 9.532/97, os rendimentos auferidos no Brasil por residentes ou domiciliados no exterior com a natureza de juros decorrentes de colocações no exterior de títulos de crédito internacionais, previamente autorizados pelo Banco Central do Brasil, estão sujeitos à alíquota zero do imposto de renda na fonte, desde que o prazo médio de amortização corresponda, no mínimo, a 96 (noventa e seis) meses.

No caso, a partir da decisão recorrida, restou incontroversa a inexistência de simulação quanto às operações que deram causa ao lançamento. Disso decorre que os aumentos de capital efetivados pela interessada em suas subsidiárias sediadas no exterior não ocultaram amortizações antecipadas dos empréstimos que lhe foram concedidos por elas. O Banco Central do Brasil analisou a operação e concluiu de forma categórica e definitiva que os fatos em apreço não podem e não devem ser interpretados como simulação de pagamento dos títulos de longo prazo de responsabilidade da autuada. Tal posicionamento é de fundamental importância para o deslinde desta controvérsia, pois eventuais efeitos tributários de determinada relação jurídica de natureza cambial dependem da conotação dada a ela pelo Banco Central. Não tem aplicação a este feito a regra do artigo 8º da Lei nº 9.779/99.

Recurso especial negado.

Processo nº 18471.002113/2004-09
Acórdão n.º 9202-02.239

CSRF-T2
Fl. 3.865

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Marcelo Oliveira, Maria Helena Cotta Cardozo e Otacílio Dantas Cartaxo. Os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos e Elias Sampaio Freire apresentarão declaração de voto.

(Assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

(Assinado digitalmente)

Gonçalo Bonet Allage – Relator

EDITADO EM: 14/08/2012

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Otacilio Dantas Cartaxo (Presidente), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Gonçalo Bonet Allage, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Pedro Anan Junior, Maria Helena Cotta Cardozo, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

Em face de Light Serviços de Eletricidade S.A., CNPJ ° 60.444.437/0001-46, foi lavrado o auto de infração de fls. 349-355, com ciência pessoal em 14/12/2004 (fls. 349, Volume II), para a exigência de imposto de renda na fonte sobre rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior, com fatos geradores apurados em 19/01/1999, em 05/03/1999, em 19/04/1999, em 02/09/1999, em 19/10/1999, em 13/03/2000, em 18/04/2000, em 05/09/2000, em 19/10/2000, em 23/04/2001, em 24/09/2001, em 30/10/2001, em 18/04/2002, em 18/10/2002, em 22/04/2003 e em 22/10/2003, com multa de ofício qualificada para o patamar de 150%, totalizando um crédito tributário de R\$ 481.833.548,13.

São citados como enquadramentos legais do lançamento o artigo 8º da Lei nº 9.779/99 e o artigo 685, inciso II, alínea “b”, do RIR/99 (fls. 351).

O trabalho desenvolvido pela autoridade lançadora encontra-se sintetizado no Termo de Verificação e de Constatação Fiscal de fls. 331-348 (Volume II), de onde extraio as seguintes assertivas:

1.1 - Dos Empréstimos

Visando à aquisição do controle societário da Eletropaulo Metropolitana S/A, que seria privatizada, a contribuinte em

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

Autenticado digitalmente em 16/08/2012 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 14/08/2012

012 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 21/08/2012 por ELIAS SAMPAIO FREIRE, Assin

ado digitalmente em 21/08/2012 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS, Assinado digitalmente em 17/08/2

012 por GONCALO BONET ALLAGE

Impresso em 21/03/2013 por ANTONIA IRISMAR OLIVEIRA GUIMARAES - VERSO EM BRANCO

Processo nº 18471.002113/2004-09
Acórdão n.º 9202-02.239

CSRF-T2
Fl. 3.866

epigrafe realizou duas operações de emissão de Fixed Rate Notes no exterior, para a captação dos recursos necessários, conforme abaixo.

(...)

Esses Notes foram adquiridos por suas subsidiárias Light Overseas Investment Limited — LOI e LIR Energy Limited — LIR, ambas com sede nas Ilhas Cayman, constituídas, respectivamente, em julho de 1997 e abril de 1998, que haviam captado recursos no exterior.

A LOI adquiriu os eurobonds no valor de US\$ 130,5 milhões (R\$ 142.434.000,00) à taxa, inicialmente, de 9,75% a.a.

A LIR, por sua vez, adquiriu os intercompany bonds no valor de US\$ 875 milhões à taxa de 10,5% a.a., com pagamentos semestrais dos juros.

1.2 - Das Captações

As empresas LOI e LIR foram constituídas com o propósito específico de atuarem como veículos de financiamento externo.

Com efeito, em 09/09/1997, a LOI emitiu US\$ 135 milhões em commercial paper com vencimento de 6 meses à taxa de deságio de 7,10% a.a. e garantia da controladora. Em março de 1998, foi realizado refinanciamento no valor de US\$ 130,5 milhões, com vencimento de um ano, à taxa de 9% a.a., garantido pela Light com o CR 341/1043919.

Em abril de 1998, foi a vez da LIR, que contraiu empréstimo junto a instituições financeiras estrangeiras no valor de US\$ 875 milhões (R\$ 999,189 milhões), com prazo de um ano e taxa de juros LIBOR + 3,5% a.a., com garantia da Light pelo CR 341/10453. Em 22 de abril de 1999, após quitar parte do empréstimo (US\$ 175 milhões, devido ao aumento de capital), a LIR refinanciou a dívida restante de US\$ 700 milhões, com prazo de um ano, à taxa de juros LIBOR + 9,25% a.a. Em novembro de 1999, utilizando-se de novo aumento de capital (US\$ 301,5 milhões) e de recursos captados no exterior (US\$ 48,5 milhões), pagou parte de sua dívida restante.

1.3 - Do Aumento de Capital

Nos meses de março, abril e novembro de 1999, a Light remeteu recursos ao exterior, com o intuito de aumentar o capital das subsidiárias LOI e LIR, no valor dos compromissos assumidos.

Os aumentos de capital realizados pela controladora Light a suas subsidiárias foram efetivados nos seguintes montantes:

(...)

Esclarece, ainda, a contribuinte que o aumento de capital teve por objetivo possibilitar que suas subsidiárias repactuassem suas dívidas.

Processo nº 18471.002113/2004-09
Acórdão n.º 9202-02.239

CSRF-T2
Fl. 3.867

1.4 - Da Liquidação da Captação

Com o aumento de capital, a LOI saldou o total de sua dívida.

Em relação a essa operação, a Deloitte Touche Tohmatsu Auditores Independentes, em Parecer constante das Demonstrações Contábeis Consolidadas Referentes aos Exercícios Findos em 31/12/1998 e 31/12/1999 da própria empresa sob investigação, observa que a “dívida entre LIGHT e a LIGHT OVERSEAS não deve ser considerada no cálculo de endividamento da companhia” (fls. 229).

A LIR, também se aproveitando do aumento de capital quitou, em abril de 1999, 20% (US\$ 175 milhões) do total de sua dívida. O novo aumento de capital realizado e integralizado em novembro de 1999 foi também integralmente utilizado para liquidação de outra parte de seu empréstimo.

1.5 — Da Redução do Capital Social

Vale, ainda, observar que, nos meses de junho e setembro de 2000, houve redução do Capital Social da LIR, conforme abaixo:

(...)

Tal redução no capital das subsidiárias foi efetivada, em virtude de que, pela nova conjuntura, as exigências apresentadas pelo mercado internacional diminuiram.

1.6 — Outras Observações

Em relação aos fatos acima descritos, o Banco Central, inicialmente, cancelou, em 13/09/2000, parcialmente o Certificado de Registro nº 341/10439 (US\$ 476,5 milhões) e, totalmente, o de nº 341/10453. No entanto, após solicitação formal da própria LIGHT, aquela autarquia reviu sua posição para autorizar as remessas de juros para o exterior, baseando-se, em apertada síntese, no fato de que não há norma que “autorize o Banco Central a, identificando artifício para obter benefício fiscal supostamente indevido, proceda à glosa dos respectivos CRs”, conforme PARECER/2004/00254/DEJUR/PRPIN. Ressalta, contudo, a Procuradoria do Banco Central, no mesmo parecer, que a Autoridade Fiscal, ao contrário da I Autoridade Monetária, conta com tal poder (fs. 326).

1.7 — Síntese dos Fatos

Segundo o que foi relatado anteriormente, podemos concluir que a operação realizada pela LIGHT de aumento de capital de suas subsidiárias LOI e LIR situadas nas Ilhas Cayman visava, verdadeiramente, amortizar os empréstimos contraídos com a aquisição por parte de suas subsidiárias dos notes emitidos pela empresa.

Essa é a conclusão a que podemos chegar, após termos em mente a seguinte situação:

Processo nº 18471.002113/2004-09
Acórdão n.º 9202-02.239

CSRF-T2
Fl. 3.869

investigação e não guardou coerência com uma correta administração de uma sociedade empresarial.

Além disso, o capital social tem o ânimo de ser definitivo. Aumentos seguidos de redução não são expedientes normais dentro de uma organização societária. Mascaram, sim, uma outra intenção.

Não haveria, ainda, outra razão para que a LIGHT aumentasse o capital de suas subsidiárias, senão para ocultar a amortização dos empréstimos. A intenção de uma sociedade empresarial, que tem como finalidade o lucro, na hora de investir, salvo raríssimas exceções, é poder majorar este lucro com tal investimento. Que vantagem teria uma companhia em aumentar o capital de sua subsidiária, quando esta tem, como única fonte de recursos, os juros de empréstimo realizado para sua própria controladora? A receita da subsidiária, que poderia gerar o lucro, advém de dispêndios realizados por sua própria proprietária. Com que intenção, portanto, uma empresa utilizaria grande parte de empréstimo contraído no exterior junto a controladas para aumentar o capital destas, quando a única receita desta decorre de sua própria despesa? No balanço final, a controladora sai perdendo. Mais racional seria liquidar logo o empréstimo para não ter que arcar com os juros.

Outra evidência de que se simulou a amortização do empréstimo, travestida em aumento de capital, é trazida pela Deloitte Tohmatsu Auditores Independentes, que, ao descrever as operações de captação e empréstimo realizadas pela LIGHT OVERSEAS (LOI), concluiu que a dívida contraída pela LIGHT junto à LOI não deveria entrar no cômputo do endividamento da companhia sob investigação.

Nos termos em que se realizou a operação de captação por parte das subsidiárias LOI e LIR e o empréstimo à LIGHT, com aumento de capital das off-shores no decorrer da transação, é fácil perceber que o mecanismo utilizado não se constitui apenas em uma pequena inadequação entre a estrutura do negócio realizado (venda dos notes às subsidiárias, com prazo de resgate superior a 10 anos, e aumento do capital social destas empresas) e a finalidade almejada (conseguir recursos para aquisição da Eletropaulo), mas numa total incompatibilidade, o que caracteriza, indubitavelmente, a simulação.

É irrazoável, incoerente e, repita-se, irracional que uma empresa venda títulos resgatáveis em 10 ou 12 anos a suas subsidiárias que, por sua vez, os adquirem com recursos captados no curto prazo, de apenas um ano, e que a controladora ainda aumente o capital dessas empresas off-shores, sem que se vislumbre qualquer receita dessas subsidiárias, que não a advinda da própria despesa de sua proprietária. Despesa, esta, que a controladora faz questão de manter, pois bastaria utilizar o montante da integralização do capital para quitação do todo ou parte do empréstimo contraído.

Processo nº 18471.002113/2004-09
Acórdão n.º 9202-02.239

CSRF-T2
Fl. 3.870

Por fim, importante que se observe que a intenção da lei, ao reduzir a zero a tributação sobre os juros remetidos em decorrência de empréstimo contraído no exterior a longo prazo (por mais de oito anos), era a de manter o capital no país. Os malabarismos contábeis e societários que repassem capital para o exterior ferem a finalidade da norma benéfica.

Dessa forma, restou demonstrado que a contribuinte não desejava o aumento de capital (posto que, em seguida, promoveu à sua redução), mas uma outra realidade que remanesceu subjacente, qual seja, a de liquidar parcela do empréstimo contraído em prazo inferior ao teoricamente ajustado.

3. DAS IMPLICAÇÕES TRIBUTÁRIAS

3.1 — Da Alíquota Aplicável

Os juros decorrentes de colocações no exterior, com autorização prévia do Banco Central, de títulos de crédito, in casu, fixed rate notes, com prazo de amortização de, no mínimo, 96 meses são tributados pelo imposto de renda na fonte à alíquota zero, segundo o que preceitua o art. 691, IX, do RIR/99 (Lei nº 9.481/97, art. 1º, IX com as alterações introduzidas pela Lei nº 9.532/97, art. 20), mantendo-se esse tratamento tributário para todo período do contrato (uma vez assinado antes de 31/12/1999), independente de alterações posteriores de alíquota, consoante o disposto no art. 1º, § 1º, da Lei nº 9.959/2000.

Entretanto, caso o empréstimo tenha sido contraído para ser amortizado em menos de 96 meses (ou 8 anos), recai-se no art. 685, II, b, do RIR/99 (art. 8º, da MP nº 1.788/98, convertida na Lei nº 9.779/99), cabendo a tributação pelo imposto de renda na fonte, à alíquota de 25%, quando o beneficiário for residente ou domiciliado em países considerados “paraísos fiscais”.

Com efeito, os beneficiários das remessas dos juros, quais sejam, as empresas LOI e LIR têm sua sede nas Ilhas Cayman e, como fartamente demonstrado, a contribuinte quitou parte de seu empréstimo em prazo inferior aos 96 meses previstos em lei para a concessão do benefício da redução a zero da alíquota do imposto na fonte. Cabe, portanto, a tributação pelo imposto de renda na fonte à alíquota de 25% sobre os juros remetidos decorrentes das aquisições dos notes emitidos pela LIGHT efetuadas pelas suas subsidiárias nas Ilhas Cayman.

3.2 — Da Base de Cálculo

Parte da dívida contraída pela LIGHT para ser de longo prazo foi quitada em prazo inferior aos 96 meses previstos em lei. Dessa forma, uma parcela dos juros decorrentes desse empréstimo passa a sofrer a tributação pelo imposto de renda na fonte.

Pelos motivos já explicitados, esta Fiscalização deve, portanto, descaracterizar o ato simulado realizado, fazendo valer, para efeitos estritamente tributários, o ato ocultado. Os efeitos civis

Processo nº 18471.002113/2004-09
Acórdão n.º 9202-02.239

CSRF-T2
Fl. 3.871

são irrelevantes. Assim, o fato de o contribuinte continuar a realizar remessas a fim de quitar os juros devidos não possui relevância para a fiscalização. O que importa é que esses juros tenham o enquadramento tributário correto de se referirem a empréstimo de curto prazo (inferior a oito anos), estando sujeitos ao imposto na fonte.

Quanto ao empréstimo contraído junto a LOI, no valor de US\$ 130,5 milhões, este foi integralmente quitado. Dessarte, todo o montante relativo aos juros remetidos ao exterior será tributado.

Já, em relação a LIR, a LIGHT quitou, disfarçado em aumento de capital, US\$ 497.190.489,00 dos 875 milhões tomados de empréstimo, ou seja, 56,82% do total. Logo, esses mesmos 56,82% das remessas realizadas a título de juros decorrentes da emissão dos intercompany bonds serão tributados pelo IRF.

(...)

3.3 – Da Multa Qualificada

(...)

Na situação em comento, demonstrada a simulação, verifica-se, pois, a ocultação das características essenciais do fato gerador com o evidente intuito de não se pagar o tributo devido. É o caso definido no art. 71, I, da Lei nº 4.502/64, o que impõe a aplicação da multa de 150%.

Ainda com o objetivo de esclarecer os fatos que deram origem à autuação, trago à colação excertos do acórdão recorrido, onde o Relator, Conselheiro Nelson Mallmann, assim asseverou (fls. 3.522-3.525, Volume XIX):

Em síntese, os fatos assim aconteceram:

1 - A LIGHT Serviços de Eletricidade S/A, antes pertencente à estatal Eletrobrás, foi adquirida, em 21/05/96, por um consórcio formado pelas empresas Electricité de France (EDF), AES Corporation Reliant Energy e Companhia Siderúrgica Nacional (CSN) que assinaram um contrato de concessão de geração e distribuição de energia elétrica junto a ANEEL em 04/07/96, com vigência até o ano de 2026;

2 - A LIGHT, numa política de expansão de suas atividades no setor elétrico, decidiu pela aquisição do controle acionário da Eletropaulo Metropolitana Eletricidade de São Paulo, responsável pela distribuição de energia elétrica a 24 municípios do estado de São Paulo;

3 - A LIGHT, através de sua controladora LIGHTGÁS, adquiriu em 22/04/98, 74,88% do capital volante (29,90% do capital total) da Metropolitana, por meio de leilão de privatização no qual pagou R\$ 2.026 milhões, desagiados pela compra de ativos no valor de R\$ 47 milhões, resultando um pagamento líquido de R\$ 1.979 milhões;

Processo nº 18471.002113/2004-09
Acórdão n.º 9202-02.239

CSRF-T2
Fl. 3.872

4 - A LIGHT não tinha a totalidade dos recursos para efetuar a aquisição da Metropolitana;

5 - A LIGHT para operacionalizar a busca de recursos no exterior constituiu duas subsidiárias integrais no exterior, sendo que constituiu em 27/06/97 a LOI (Light Overseas Investimet Limited), em George Town - Grand Cayman e em 19/10/98 a LIR (LIR Energy Limited), também em George Town - Grand Cayman, de acordo com a recorrente, com função específica de atuar como veículos de financiamento externo que permitiriam ao grupo a estruturação de operações de captação com custos inferiores aos praticados no mercado interno;

6 - A LIGHT para captar os recursos necessários emitiu título de crédito internacional ("Fixed Rate Notes"), sendo Eurobonds no valor de USD 130,5 milhões com vencimento para 10,5 anos e Intercompany bonds no valor de USD 875 milhões com vencimento para 12 anos. Sendo que as operações foram autorizadas pelo BACEN através dos Certificados de Registro 341/10439, em 15/12/98 e do Certificado de Registro 341/10453, em 11/11/99;

7 - As "Notes" acima mencionadas foram adquiridas pelas empresas Off-Shores subsidiárias da recorrente no exterior LOI e LIR. Sendo que estas subsidiárias não possuíam recursos próprios, razão pela qual, em 09/09/97 a LOI emitiu USD 135 milhões em títulos de crédito "Commercial Paper" com vencimento de 6 meses com garantia da controladora LIGHT, concomitantemente a LIGHT emitiu eurobonds no valor de USD 130,5 milhões, com vencimento em 10 anos, os quais foram adquiridos pela LOI. Sendo que em março de 1998 foi feito um refinanciamento no valor de USD 130,5 milhões garantido pela controladora LIGHT com o Certificado Firce 341/10439 de 15/12/98. Da mesma forma, em abril de 1998, a subsidiária LIR contratou junto a instituições financeiras estrangeiras USD 875 milhões, com prazo máximo de vencimento de um ano para liquidação do principal, com garantia da controladora LIGHT com o Certificado Firce 341/10453 de 11/01/99. Sendo que esses recursos foram remetidos para a controladora LIGHT por meio do lançamento de intercompany bonds adquiridos pela subsidiária LIR, no valor USD 875 milhões com prazo de 12 anos;

8 - A LIGHT em 28/04/99 aumentou o Capital Social no valor de R\$ 400 milhões, através de subscrição / integralização de ações. Em razão da geração destes recursos a controladora LIGHT aumentou o Capital Social da sua subsidiária no exterior LIR em USD 175 milhões. Estes recursos foram utilizados pela subsidiária LIR para quitar parte de seus financiamentos, visando à rolagem da dívida de USD 700 milhões;

9 - A LIGHT assinou ainda contrato com BNDES objetivando a provisão de recursos para o programa de investimento em geração, transmissão e distribuição de energia elétrica. Esses recursos foram obtidos sob a forma de subscrição e

Processo n.º 18471.002113/2004-09
Acórdão n.º 9202-02.239

CSRF-T2
Fl. 3.873

integralização de debêntures não conversíveis em ações, da seguinte forma: 2º semestre de 1998 captou R\$ 105 milhões; em 01/02/99 captou R\$ 150 milhões; em 01/10/99 R\$ 650 milhões. Desta forma, a controladora LIGHT obteve recursos suficientes para integralizar capital na sua subsidiária no exterior LIR em USD 350 milhões e que a LIR utilizou para liquidar USD 350 milhões de sua dívida, podendo assim repactuar os US\$ 350 milhões restantes. Da mesma forma, forma (sic) aumentou o Capital Social de sua subsidiária no exterior LOI em USD 135.775.559,57 em março de 1999, permitindo a LOI liquidar integralmente as suas dívidas de curto prazo;

10 - Com o aumento de Capital Social realizado pela controladora LIGHT em suas empresas subsidiárias no exterior a LOI saldou integralmente as suas dívidas e a LIR saldou a parcela de USD 497.191.489,00;

11 - Nos meses de junho e setembro de 2000, houve redução do Capital Social da subsidiária no exterior LIR da seguinte forma: em junho/2000 no valor de R\$ 134.947.500,00 (US\$ 75.000.000,00); em setembro/2000 no valor de R\$ 272.055.632,77 (US\$ 149.192.100,00). Sendo que estes valores voltaram para a empresa controladora LIGHT no Brasil;

12 - Diante destes fatos o BACEN cancelou, em 13/09/00, parcialmente o CR 341/10439 (US\$ 476,5 milhões) e, totalmente, o CR 341/10453, ou seja, em razão de que os recursos utilizados para o pagamento dos financiamentos externos contraídos pelas Off-Shores subsidiárias no exterior foram remetidos pela controladora LIGHT a título de investimento brasileiro no exterior - aumento de capital de subsidiária;

13 - Em 21/06/04 o BACEN emitiu o PARECER/2004/00254/DEJUR/PRPN, alegando falta de respaldo legal e regulamentar para cancelar os Certificados de Registros emitidos em favor da LIGHT, voltando a empresa ter normalidade com o BACEN;

14 - Em 30 de novembro de 2004 a DFI no Rio de Janeiro - RJ lavra o Auto de Infração, sob o entendimento que as operações de aumento de Capital Social realizada pela controladora LIGHT em suas empresas subsidiárias no exterior LOI e LIR situadas nas Ilhas Cayman visava, na verdade, amortizar os empréstimos contraídos com a aquisição por parte de suas subsidiárias dos notes emitidos pela empresa e que estas operações caracterizam simulação levando a qualificação da multa de lançamento de ofício.

É necessário, ainda, ressaltar, que a fiscalização entendeu que quanto ao empréstimo contraído junto a LOI, no valor de US\$ 130,5 milhões, este foi totalmente quitado, razão pela qual todos os juros remetidos ao exterior deverão ser tributados. Quanto à empresa LIR, entendeu, que US\$ 497.190.489,00 dos US\$ 875.000.000,00 tomados de empréstimo foram quitados. Ou seja, 56,82% das remessas realizadas a título de juros

Processo nº 18471.002113/2004-09
Acórdão nº 9202-02.239

CSRF-T2
Fl. 3.875

- a) O ~~v. acórdão~~ recorrido acolheu o entendimento de que as operações de transferência internacional de reais realizadas pela autuada para suas subsidiárias no exterior, a título de aumento de capital, não configuram resgate antecipado dos títulos emitidos pelo sujeito passivo (Light) e adquiridos pelas referidas controladas. Esse entendimento se aplica mesmo no caso de estas utilizarem os recursos destinados aos aumentos de capital para liquidar empréstimos de curto prazo por elas contraídos para adquirir títulos emitidos pela controladora (autuada);
- b) Ao assim decidir, contrariou o art. 1º, IX, da Lei nº 9.481/97, com a redação dada pela Lei nº 9.532/97 e o art. 8º da Lei nº 9.779/99, além da prova dos autos;
- c) O artigo 1º, inciso IX, da Lei nº 9.481/97, com redação dada pela Lei nº 9.532/97, contém norma configuradora de um benefício fiscal, consistente em tributar à alíquota zero as remessas, por fonte pagadora situada no Brasil, a residentes ou domiciliados no exterior, de juros, comissões, despesas e descontos decorrentes de colocações no exterior de títulos de créditos internacionais, aí incluídos os *comercial papers*, desde que o prazo médio de amortização desses títulos seja de, no mínimo, noventa e seis meses;
- d) Em outras palavras, o que pretende a norma veiculadora do referido benefício fiscal é possibilitar o investimento de médio prazo no Brasil, através da permanência dos recursos durante o prazo mínimo de noventa e seis meses. Para atingir tal finalidade, previu, então, a redução a zero da alíquota do IRRF incidente sobre as referidas remessas;
- e) Quer dizer, para a aplicação do benefício fiscal em tela, a lei exigiu o cumprimento de uma condição: o prazo médio de amortização do empréstimo corresponder, no mínimo, a 96 meses;
- f) Todavia, no caso em apreço, os recursos internados por via do empréstimo contraído pela contribuinte junto às suas subsidiárias não permaneceram no país pelo período de oito anos (noventa e seis meses) estabelecido na lei para tributar à alíquota zero os juros remetidos ao exterior;
- g) A autuada, através de sucessivas operações, burlou indiretamente a norma que prevê o pagamento do IRRF devido quando não cumprida a condição imposta pelo art. 1º, IX, da Lei nº 9.481/97, com a redação dada pela Lei nº 9.532/97, de o prazo médio de amortização do empréstimo ser de, no mínimo, noventa e seis meses;
- h) Ou seja, os atos praticados pela contribuinte se deram em fraude à lei, nos termos do art. 166, VI, do Código Civil de 2002. Quer dizer, numa acepção mais técnica, esses atos significaram infração indireta à norma jurídica;
- i) No caso ora examinado, o art. 8º da Lei nº 9.779/99 prevê, entre outros resultados, a tributação dos juros remetidos a residentes ou domiciliados

- no exterior, como pagamento de empréstimos com prazo médio de amortização inferior a noventa e seis meses;
- j) Para fugir dessa tributação, a atuada constituiu subsidiárias no exterior (LOI e LIR) com o intento de obter recursos no exterior, as quais fizeram captações de empréstimos de curto prazo com a finalidade de adquirirem títulos de longo prazo emitidos pela controladora (Light), fato ocorrido quando esta emitiu os *Eurobonds* e os *Intercompany bonds* e, respectivamente, LOI e LIR os adquiriram;
- k) Ademais, o sujeito passivo fez aumentos de capital de LOI e LIR com o claro objetivo de pagamento ou repactuação, por aquelas, dos empréstimos de curto prazo por elas efetuados. A própria contribuinte em nenhum momento negou tais fatos. Significa dizer que, sob a roupagem de aumento de capital das controladas, a contribuinte terminou antecipando, sim, o pagamento da dívida que com elas contraiu ao emitir os títulos de crédito internacionais (*Eurobonds* e os *Intercompany bonds*);
- l) Vários indícios apontam para essa conclusão: 1) Tanto os empréstimos celebrados pelas subsidiárias no exterior quanto as emissões de títulos pela controladora no Brasil se deram pelos mesmos valores, consoante se verifica no TVCF (fls. 331/335); 2) Da mesma maneira, os aumentos de capital das subsidiárias se deram nos montantes das dívidas contraídas por estas junto a instituições financeiras no exterior; e 3) Como bem explicitado no TVCF (fls. 343/344), é desprovido de razoabilidade e irracional “que uma empresa venda títulos resgatáveis em 10 ou 12 anos a suas subsidiárias que, por sua vez, os adquirem com recursos captados no curto prazo, de apenas um ano, e que a controladora ainda aumente o capital dessas empresas *off-shores*, sem que se vislumbre qualquer receita dessas subsidiárias, que não a advinda da própria despesa de sua proprietária. Despesa, esta, que a controladora faz questão de manter, pois bastaria utilizar o montante da integralização do capital para quitação do todo ou parte do empréstimo contraído.”;
- m) Ao agir assim, através de várias operações que, se olhadas individualmente, são aparentemente lícitas, a contribuinte infringiu indiretamente a norma que previa a tributação pelo IRRF, à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), dos 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. 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996;
- n) Quer dizer, ao pretender estar abrigada pelo disposto no art. 1º, IX, da Lei nº 9.481/97, com a redação dada pela Lei nº 9.532/97, evitou o resultado (tributação do IRRF à alíquota de 25%) imposto pelo transcrito art. 8º da Lei nº 9.779/99;

passivo e tributar as remessas de juros por ele efetuadas a suas subsidiárias no exterior;

- p) Apesar disso, o acórdão recorrido entendeu que deveria ser reconhecida a incidência da norma de tributação pelo IRRF à alíquota zero e utilizou, dentre outros fundamentos, o de que não cabe à Receita Federal, unilateralmente, desconsiderar pronunciamento formal e conclusivo do Banco Central;
- q) Tal argumento não pode prosperar, seja porque um mesmo fato pode ter efeitos diversos previstos pelo ordenamento jurídico, seja porque compete à RFB, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, analisar os fatos ocorridos e dar-lhes o adequado tratamento previsto na legislação tributária;
- r) As condutas do sujeito passivo de constituição de subsidiárias no exterior (LOI e LIR); captação de recursos no exterior mediante empréstimos contraídos por LOI e LIR com a finalidade de adquirir títulos emitidos pela controladora (Light); emissão dos *Eurobonds* e *Intercompany bonds* pela atuada e aquisição desses títulos, respectivamente, por LOI e LIR, subsidiárias daquela; aumentos de capital de LOI e LIR realizados pelo sujeito passivo e pagamento, por aquelas, dos empréstimos de curto prazo por elas efetuados, foram tendentes a “impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento”, o que justifica a penalidade qualificada de 150%;
- s) Requer seja conhecido e provido o recurso para reformar o respeitável acórdão recorrido, com a conseqüente manutenção integral do auto de infração de cobrança do IRRF e da decisão de primeira instância.

Através do despacho nº 104-200/2007 (fls. 3.574-3.576, Volume XIX), a então Presidente da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes deu seguimento parcial ao recurso “... *para admitir a rediscussão de toda a matéria contida no Recurso Especial, exceto a desqualificação da penalidade, sobre a qual a decisão foi unânime.*”

A Procuradoria da Fazenda Nacional tomou ciência desta decisão em 17/08/2007 (fls. 3.576) e deixou de recorrer.

Intimada, a empresa, devidamente representada, apresentou contrarrazões às fls. 3.586-3.615 (Volumes XIX e XX), com os documentos de fls. 3.616-3.857 (Volumes XX e XXI), onde alegou, em síntese, que:

1. A Fazenda Nacional argumenta que o aumento de capital realizado pela Recorrida em suas subsidiárias seria fraude à lei, pois o seu verdadeiro objetivo era amortizar títulos de longo prazo por ela emitidos, antes do seu vencimento;

2. Primeiramente, deve-se destacar que a tese da fraude à lei foi trazida a este processo no voto vencido proferido pelo I. Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa. O auto de

Processo nº 18471.002113/2004-09
Acórdão n.º 9202-02.239

CSRF-T2
Fl. 3.878

infração, todavia, jamais trouxe esse argumento e dessa forma não poderia a Fazenda Nacional tentar ressuscitar a atuação invocando esse novo argumento, pois o artigo 146 do CTN veda a alteração dos critérios jurídicos que fundamentam o lançamento, salvo se ocorrer fato gerador superveniente, o que não se verifica no caso;

3. Analisando as operações, a origem e o fluxo dos recursos, bem como as causas que motivaram a Recorrida a efetuar a emissão de títulos e a capitalização das subsidiárias LOI e LIR, conclui-se que não se tratam de operações relacionadas;
4. O real e verdadeiro interesse da Recorrida em aumentar o capital de suas subsidiárias foi satisfazer a condição imposta pelos credores estrangeiros de que o capital das subsidiárias da Recorrida deveria ser aumentado, a fim de que esses credores dispusessem de garantia mais segura do pagamento do empréstimo por elas tomado. Ora, se a integralização do capital das subsidiárias não fosse feita, a rolagem da dívida seria inviabilizada, o que não poderia ocorrer naquela ocasião;
5. A capitalização das subsidiárias no exterior foi realizada com novos recursos obtidos junto aos seus acionistas estrangeiros e no Brasil, emissão de novas ações e emissão de debêntures, e não com os mesmos recursos captados no exterior através de empréstimos de longo prazo, que aqui permaneceram para os fins mencionados (gastos locais e aquisição da Metropolitana). Portanto, os recursos utilizados para a capitalização das subsidiárias da Recorrida diferenciam-se de eventuais recursos que nela ingressem a título de empréstimo;
6. Assim, a finalidade da norma que concede o benefício de alíquota zero, que é captar e manter os recursos no Brasil em longo prazo, foi obedecida;
7. Ademais, todas as operações realizadas pela Recorrida eram absolutamente transparentes, sendo de total conhecimento das autoridades. A Recorrida nunca quis esconder ou ludibriar; todas as operações foram realizadas às claras e com total concordância do BACEN;
8. Diante de tais circunstâncias, não há que se falar em fraude à lei, pois o objetivo da Requerida ao remeter os recursos ao exterior foi efetivamente realizar a capitalização das subsidiárias, atendendo exigência dos seus credores. Não houve, portanto, a utilização de meios indiretos para amortizar a dívida, pois essa nunca foi amortizada e continua registrada na contabilidade da Requerida e no BACEN;
9. A alegação da Fazenda Nacional de que teria havido fraude à lei não passa de mera presunção;
10. O artigo 112 do CTN é claro ao determinar que em caso de dúvida quanto a fatos e prática de infrações - o que aqui se admite para fins de argumentação, uma vez que é clara e lícita a operação feita pela Recorrente - a interpretação da legislação tributária deve ser feita favoravelmente ao contribuinte;
11. A competência da Receita Federal é dependente da qualificação jurídica atribuída pelo BACEN. O artigo 716 do RIR/99 expressamente afirma que as pessoas jurídicas que desejarem fazer transferências para o exterior a título de juros e amortizações deverão **submeter aos órgãos competentes do Banco Central do Brasil e da Secretaria da Receita Federal os contratos e documentos que forem considerados necessários para justificar a**

Processo nº 18471.002113/2004-09
Acórdão n.º 9202-02.239

CSRF-T2
Fl. 3.879

- remessa. O artigo 880 do RIR/99 determina que: “O Banco Central do Brasil não autorizará qualquer remessa de rendimentos para fora do País, sem a prova de pagamento do imposto.”;
12. Assim, compete privativamente à Receita Federal apenas aplicar a legislação de forma correta, observando a qualificação legal da transação feita pelo BACEN;
 13. Contudo, a Fazenda Nacional procurou em seu recurso defender que a Receita Federal teria plena autonomia para analisar os fatos geradores e efetuar o lançamento dos tributos, invocando o artigo 142 do CTN. Isso é verdade, mas não cabe à Receita Federal alterar a qualificação jurídica atribuída pelo BACEN em matéria que é de sua competência. Como o BACEN analisou detidamente a questão e concluiu que a dívida não foi amortizada, não pode a Receita Federal adotar posicionamento contrário ao analisar os efeitos tributários da operação;
 14. É descabida a multa de ofício de 75% e inaplicável a taxa SELIC.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Gonçalo Bonet Allage, Relator

O Recurso Especial da Fazenda Nacional cumpre os pressupostos de admissibilidade e deve ser conhecido, mas apenas em parte, nos exatos termos do despacho nº 104-200/2007 (fls. 3.574-3.576, Volume XIX).

Reitero que o acórdão proferido pela Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário, sendo que os Conselheiros vencidos apenas desqualificaram a multa de ofício, reduzindo-a para o patamar de 75%, em razão da inexistência de simulação.

A insurgência da recorrente é no sentido de que se aplica ao caso a regra do artigo 8º da Lei nº 9.779/99 (artigo 685, inciso II, alínea “b”, do RIR/99), segundo a qual incide imposto de renda na fonte sobre juros remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, como pagamento de empréstimos com prazo médio de amortização inferior a noventa e seis meses, na medida em que o contribuinte não atendeu às disposições do artigo 1º, inciso IX, da Lei nº 9.481/97, com a redação que lhe foi dada pelo artigo 20 da Lei nº 9.532/97 (artigo 691, inciso IX, do RIR/99).

De início, cumpre trazer à colação o artigo 1º, inciso IX, da Lei nº 9.481/97, com a redação que lhe foi dada pelo artigo 20 da Lei nº 9.532/97, segundo o qual:

Art. 1º. A alíquota do imposto de renda na fonte incidente sobre os rendimentos auferidos no País, por residentes ou domiciliados no exterior, fica reduzido para zero, nas seguintes hipóteses:

(...)

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

IX – **juros, comissões, despesas e descontos decorrentes de colocações no exterior, previamente autorizados pelo Banco**

Autenticado digitalmente em 16/08/2012 por AFONSO ANTONIO DE SILVA, Assinado digitalmente em 17/08/2012 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 21/03/2013 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS, Assinado digitalmente em 17/08/2012 por GONCALO BONET ALLAGE

Impresso em 21/03/2013 por ANTONIA IRISMAR OLIVEIRA GUIMARAES - VERSO EM BRANCO

Processo nº 18471.002113/2004-09
Acórdão n.º 9202-02.239

CSRF-T2
Fl. 3.880

Central do Brasil, de títulos de crédito internacionais, inclusive commercial papers, desde que o prazo médio de amortização corresponda, no mínimo, a 96 (noventa e seis) meses;

Por outro lado, o artigo 8º da Lei nº 9.779/99 determina que:

Art. 8º. Ressalvadas as hipóteses a que se referem os incisos V, VIII, IX, X e XI do art. 1º da Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997, 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 20% (vinte por cento), a que se refere o art. 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento).

O resultado deste julgamento depende da resposta que será dada à seguinte indagação: os juros remetidos pela Light para o exterior em razão dos empréstimos realizados em seu favor por suas subsidiárias LOI e LIR enquadram-se na situação prevista pelo artigo 1º, inciso IX, da Lei nº 9.481/97, com a redação que lhe foi dada pelo artigo 20 da Lei nº 9.532/97 (conforme concluiu o acórdão recorrido) ou estão sujeitos às disposições do artigo 8º da Lei nº 9.779/99 (de acordo com a defesa da Fazenda Nacional)?

Segundo a recorrente, em brevíssimas palavras, a atuada constituiu no exterior as subsidiárias LOI e LIR com o objetivo de lá obter recursos. Tais empresas fizeram empréstimos de curto prazo com a finalidade de adquirirem títulos de longo prazo emitidos pela controladora, o que ocorreu quando esta emitiu os *Eurobonds* e os *Intercompany Bonds* e, respectivamente, LOI e LIR os adquiriram. A Light fez aumentos de capital em LOI e em LIR com o claro objetivo de pagamento ou repactuação, por aquelas, dos empréstimos de curto prazo efetuados. Assim, sob a roupagem de aumento de capital das controladas, a contribuinte terminou antecipando o pagamento da dívida que com elas contraiu ao emitir os títulos de crédito internacionais. Os empréstimos foram pagos em prazo inferior a 96 meses e, portanto, os juros remetidos ao exterior estão sujeitos à regra do artigo 8º da Lei nº 9.779/99.

No voto-condutor do acórdão recorrido, para rechaçar tal conclusão, o Conselheiro Nelson Mallmann fez as seguintes ponderações (fls. 3.526-3.541, Volume XIX):

Como já dito, anteriormente, a suplicante com intuito de captar recursos de terceiros para a aquisição de Eletropaulo Metropolitana S/A em leilão de privatização promovido pelo Governo do Estado de São Paulo, emitiu títulos de longo prazo (Fixed Rate Notes) na seguinte forma: (i) em setembro de 1997, foram emitidos títulos no valor de US\$ 130,5 milhões, com vencimento em 10 anos e 6 meses; e (ii) em abril de 1998, emitiu títulos no valor de US\$ 875 milhões, com vencimento em 12 anos. Sendo que estes títulos foram adquiridos pela Light Overseas Investments Ltd. (LOI) e pela LIR Energy Ltd. (LIR), duas subsidiárias da suplicante (Light Serviços de Eletricidade S/A), situadas no exterior. Estas operações foram devidamente autorizadas pelo Banco Central do Brasil, mediante a emissão dos Certificados de Registro nº 341/10439, de 15 de dezembro de 1998 e nº 341/10453, de 11 de janeiro de 1999.

Também é verdadeiro, que diante da necessidade de realizar a capitalização de suas subsidiárias, a suplicante angariou recursos no mercado interno. Para tanto, obteve empréstimos de bancos nacionais, posteriormente, em abril de 1999, substituídos pela emissão de R\$ 400 milhões em novas ações ordinárias nominativas, as quais foram subscritas pelos seus acionistas estrangeiros, com o devido ingresso de divisas no País, e R\$ 650 milhões de debêntures em novembro de 1999. De posse destes valores, realizou remessas ao exterior, mediante Transferência Internacional de Reais (TIR) e, em parcela menor, por transferência de disponibilidade ao exterior. Estes recursos foram utilizados para capitalizar as subsidiárias.

Da análise do processo o que se observa de fato é que realizada a operação de captação de recursos no exterior, a suplicante utilizou os recursos captados para aquisição da Eletropaulo Metropolitana. Sendo que para financiar a aquisição dos títulos emitidos pela suplicante, as subsidiárias estrangeiras captaram recursos de curto prazo no mercado internacional. Por outro lado, os credores estrangeiros passaram a exigir maior segurança e garantia para manter linhas de financiamentos concedidos às subsidiárias, estabelecendo que estas deveriam possuir capital social mais substancial do que possuíam à época dos empréstimos iniciais. Diante dessa exigência, a suplicante resolveu captar recursos no mercado brasileiro e realizar remessas para o exterior para capitalização de suas subsidiárias (aumento de capital social).

A realização destas operações de capitalização das subsidiárias foi interpretada pela fiscalização como sendo uma operação de pré-pagamento dos títulos. Ou seja, entendeu que o aumento de capital serviu, na verdade, para disfarçar sua real intenção de amortizar os empréstimos contraídos. Para a fiscalização a suplicante valeu-se de um ato simulado (aumento de capital) para ocultar outro (amortização de empréstimo), com o claro objetivo de não recolher imposto na fonte sobre os juros remetidos ao exterior, já que no seu entendimento, a suplicante utilizou-se de um subterfúgio, mascarando um empréstimo que foi amortizado, na prática, em prazo inferior a 8 (oito) anos, simulando que o mesmo só teria o principal pago após 10 (dez) anos.

Da análise das peças processuais, não há dúvidas que o caso em discussão aborda a questão de evasão fiscal e simulação. Ou seja, nó da questão é se saber se a capitalização das empresas subsidiárias no exterior controladas pela suplicante (LOI e LIR) se constituiu em negócio jurídico simulado, destinado a encobrir o negócio real que consistente no pagamento antecipado de empréstimo externo contraído junto a estas empresas pela suplicante. Pagamento antecipado esse que teria como consequência a perda do direito ao benefício da redução a zero de alíquota do imposto de renda na fonte nas remessas de juros para o exterior de que trata o art. 1º IX, da Lei nº. 9.481, de 1997, com a redação dada pelo art. 20 da lei nº. 9.532, de 1997.

Diante desse fato, se faz necessário em primeiro lugar uma

abordagem nos tópicos ligados ao assunto (evasão fiscal e simulação) já que se trata de um assunto polêmico e, por vezes, controverso.

(...)

Como já dito anteriormente, a fiscalização entendeu que a conjugação das operações levadas a efeito pela suplicante teve o fito de arquitetar uma situação de transferência de recursos por meio do mecanismo artificial de aumento de capital para suas subsidiárias que visava, na verdade, impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador do IRRF, configurando-se, assim, sonegação fiscal, em virtude dessas operações serem alcançadas pelo vício da simulação.

Com a devida vênia dos que assim não pensam, entendo que a luz dos fatos assentados nos autos não ocorreu hipótese de simulação e nem ocorreu o fato gerador de imposto de renda na fonte apontado no Auto de Infração. O fato da constituição das empresas subsidiárias no exterior (off-shores) LOI e LIR pela suplicante com o objetivo, mesmo que exclusivo, de captar recursos no exterior para emprestá-los à sua controladora numa operação conjunta da emissão de títulos por aquela e sua aquisição por estas, coincidindo com a captação de recursos e tomada de empréstimo pelas subsidiárias em curto prazo no mercado internacional, mesmo no íterim em que a suplicante aumentou o capital social das suas empresas subsidiárias LOI e LIR com a remessa desses recursos ao exterior e a conseqüente amortização de empréstimo tomado pelas subsidiárias LOI e LIR no mercado internacional à curto prazo e a remessa ao exterior de recursos para o pagamento de juros referentes ao empréstimo tomado pela suplicante, não descaracterizam a operação de remessa de juros para o exterior com alíquota reduzida a zero previsto no artigo 691, inciso IX do RIR/99, pelas razões abaixo expostas.

Podemos invocar três argumentos básicos em que se sustentou o fisco para afirmar que a operação de capitalização das empresas subsidiárias no exterior é uma simulação, já que na visão da autoridade lançadora a suplicante, simplesmente, realizou uma antecipação de pagamentos dos empréstimos realizados junto as suas subsidiárias no exterior.

O primeiro argumento consistiria na afirmação de que foge de uma racional organização empresarial e societária o fato de as empresas subsidiárias LOI e LIR, sem recursos próprios, contraírem um empréstimo ao curto prazo de no mínimo um ano e emprestarem esses recursos a longo prazo (acima de dez anos) à sua controladora Light.

O segundo argumento consistiria no fato de não haver qualquer interesse racional por parte da controladora Light em efetuar um aumento de capital nas subsidiárias off-shore quando estas têm como única fonte de recursos os juros dos empréstimos tomados pela própria controladora, pelo que mais racional seria liquidar o empréstimo para não ter que arcar com os juros.

Processo nº 18471.002113/2004-09
Acórdão n.º 9202-02.239

CSRF-T2
Fl. 3.883

O terceiro argumento consistiria no fato de os auditores independentes, ao descreverem as operações de captação e empréstimo realizadas pela LOI, concluírem que a dívida contraída pela Light junto à LOI não deveria entrar no cômputo do endividamento da Light.

Nota-se que os recursos utilizados pela suplicante para efetuar a capitalização de suas subsidiárias provieram de fonte interna, mediante empréstimo obtido principalmente junto a bancos nacionais. Posteriormente a suplicante amortizou esses empréstimos mediante a obtenção de recursos de seus controladores, na forma de aporte de capital, no montante de R\$ 400 milhões. Sendo que uma parte menor, totalizando US\$ 350 milhões, foi captada no mercado interno mediante emissão de debêntures e utilizada para quitar parte dos US\$ 700 milhões restantes.

Entendo, que não há possibilidade de se considerar tais operações como pré-pagamento de dívidas. Embora subsidiárias integrais, as duas empresas - LOI e LIR - não se confundem com a matriz. O investimento realizado pela suplicante nas suas subsidiárias não se confunde com o pagamento dos empréstimos, pois suas características econômicas são totalmente distintas.

O fato de os recursos terem sido usados por LOI e LIR para saldar seus compromissos de curto prazo não significa que os compromissos de longo prazo da suplicante para com as suas subsidiárias tenham sido saldados. Ao refinarciar-se no curto prazo no exterior, LOI e LIR conseguiram manter inalteradas as condições pactuadas nas emissões das Notes adquiridas da suplicante, ou seja, os passivos de longo prazo da suplicante com as suas subsidiárias LOI e LIR continuaram existindo, devidamente registrados em seus balanços.

Aliás, o próprio BACEN, no seu parecer datado de 11/05/04 (fls. 308/329), relaciona os fatos vivenciados pela suplicante e rechaça a possibilidade de ter havido simulação nestas operações:

“Dessa forma e como a relação jurídica da LIGHT para com suas subsidiárias integrais ou com quaisquer outros detentores de seus títulos só se extinguirá com o vencimento, resgate ou cancelamento dos títulos de longo prazo de sua emissão, a dívida continua a existir mesmo após a capitalização das subsidiárias, não havendo qualquer motivo de ordem cambial para o cancelamento dos Certificados de Registro; lembrando, inclusive, que com base nos títulos de longo prazo de emissão da LIGHT as suas subsidiárias já teriam emitido novos títulos denominados Credit Linked Notes e os recursos resultantes da venda desses novos títulos já ingressaram no País.

No nosso entender, o fato de as subsidiárias serem capitalizadas e recomprarem momentaneamente os títulos representativos de suas dívidas de curto prazo, não pode e não deve ser interpretado como simulação de pagamento dos títulos de longo prazo emitidos e de responsabilidade da LIGHT. Objetivando o financiamento de seus projetos, não é raro que bancos e empresas estruturam e conduzam operações de longo prazo com base em funding de curto prazo e, ao longo da vida dessas operações, procedam a diversos arranjos financeiros com vistas a

ajustar e a compatibilizar o funding de curto prazo com os compromissos de longo prazo, da mesma forma que a LIGHT fez e vem fazendo com as operações aqui tratadas.

Há que se ter em conta a intenção manifestada pela LIGHT e aprovada pelo Banco Central desde o início deste processo, no sentido de financiar a aquisição da Eletropaulo Metropolitana de Energia S/A através de captações de longo prazo, razão principal para ter emitido um título de 12 anos. Desse ponto de vista a operação está perfeita, coerente e a recompra momentânea dos títulos de curto prazo pelas subsidiárias, em razão de dificuldades ocorridas no mercado internacional, pode ser perfeitamente entendida e não representa uma quitação definitiva da dívida da matriz brasileira. Observe-se que, com o objetivo de levantar novos recursos e manter o funding da operação de longo prazo, os próprios títulos ou novas emissões das subsidiárias podem e devem ser feitos e negociados no mercado internacional, como, aliás, já ocorreu com a emissão dos chamados Credit Linked Notes, cujos recursos já ingressaram no País.

Nesse sentido, a reativação e a manutenção dos Certificados de Registro é fundamental e indispensável para que a LIGHT possa levar a cabo a operação originalmente estruturada e aprovada por este Banco Central, que visava ao financiamento de longo prazo (12 anos) da compra da Eletropaulo Metropolitana de Energia pela LIGHT. Lembre-se, a propósito, que as remessas amparadas nos registros que se encontram cancelados é que irão dar cobertura e suporte para os pagamentos de principal e juros dos títulos atuais e futuros emitidos por suas subsidiárias para viabilizar a manutenção em circulação dos títulos de longo prazo de emissão da LIGHT. Todo problema decorre da interpretação dada inicialmente pelo Firce e depois confirmada pelo Decec, que entenderam que a remessa para capitalização das subsidiárias correspondeu à quitação simulada pela LIGHT, na qualidade de garantidora, da dívida de curto prazo de emissão de suas subsidiárias. Do lado legal e regulamentar, não há qualquer indicação de que a LIGHT, suas subsidiárias ou os bancos intervenientes nas operações tenham deixado de cumprir ou ferido qualquer norma específica na área de câmbio e de capitais estrangeiros.”

Por seu turno, José Alberto Bonassoli ensina que os floating rate bonus são títulos representativos de dívidas, emitidos por empresas industriais, financeiras, privadas ou estatais, que dependem de aprovação do processo na CVM e BACEN. A colocação pode ser pública ou privada e o recebimento do dinheiro é feito quando da entrada no País com a obrigatoriedade de se fechar um contrato de câmbio:

2.7 Bônus e Notes

Não devemos confundir o Bônus aqui tratado com bônus de subscrição referenciado no Capítulo VI da Lei n.º 6.404/76 artigo 75 a 79.

São títulos representativos de dívidas, emitidos por empresas industriais, financeiras, privadas ou estatais, que dependem de aprovação do processo na CVM e BACEN. A colocação pode ser pública ou privada e o recebimento do dinheiro é feito quando da entrada no País com a obrigatoriedade de se fechar um contrato de câmbio.

Assim como Debêntures e ADR, Certificate of Deposit e Commercial Paper, os Bônus e Notes, são títulos representativos de dívidas. Os dois últimos são representados na forma de certificado que estabelece o valor da dívida do emitente e

sua obrigação de pagar ao investidos o principal e os juros estabelecidos em uma data futura.

A diferença entre o Bônus e Notes está nos prazos para resgate, enquanto o Bônus é de longo prazo podendo atingir aproximadamente 7 anos o notes é um tipo de empréstimo de curtíssimo prazo em geral, não passa de um ano.

No mercado Europeu estes títulos são chamados de eurobonds e euronotes. Os “Bonds” são emitidos geralmente por um pool de Bancos e ou Casas de Securitização a investidores fora do País do emitente e da moeda na qual o título esta faceado. Podem ser lançados nas seguintes modalidades:

Fixed Rate Notes (juros ou rendimentos fixos).

Floating Rate Notes (juros ou rendimentos variáveis).

Fixed Rate Certificates of Deposit (certificados de depósito com rendimentos fixos).

Floating Rate Certificates of Deposit (certificados de depósito com rendimentos variáveis).

Normalmente não se oferece garantias em virtude do conceito do emitente, quando se pede normalmente é oferecida uma garantia bancária (captação de recursos no exterior).

Ainda no mesmo sentido, Marcela Meirelles Aurélio:

Bônus + notes - títulos lançados no exterior, nas seguintes modalidades:

Bônus, Fixed Rate Notes, Floating Rate Notes, Fixed Rate Certificates of Deposit e Floating Rate Certificates of Deposit, por meio de colocação pública ou privada, por empresas ou bancos estabelecidos no País: (Poupança Externa e o Financiamento do Desenvolvimento) (<http://ipea.qov.br/pub/livros/financiamento/livro1/cao-2pdf>)

Ora, não cabe à Receita Federal, unilateralmente, desconsiderar pronunciamento formal e conclusivo do Banco Central que deu às condutas realizadas a qualificação jurídica de não-configuradoras de resgate antecipado. Tanto não houve resgate antecipado que, para fins cambiais e de capital estrangeiro, as operações permanecem registradas como operações com prazo de amortização superior a 96 meses e, por isso, continuam a produzir todos os efeitos que lhes são próprios.

Não há, na realização das mencionadas operações, qualquer espécie de desvio na declaração de vontade dos participantes. A declaração é real, verdadeira e efetiva, condizente, portanto, com a vontade das partes. Inexiste, conseqüentemente, o objetivo de burlar o Fisco ou de ocultar a ocorrência do fato gerador de imposto.

Na situação descrita não se vislumbra a existência de provas que caracterizem a ilicitude tributária. O auditor fiscal ao lavrar o Auto de Infração não demonstrou a existência de atos simulados, tal como a ausência de captação de recursos externos a longo prazo. Pelo contrário, os autos confirmam a efetiva emissão de

Fixed Rate Notes no exterior, devidamente autorizada pelo Banco Central do Brasil.

Ficou demonstrado que o aumento de capital das subsidiárias não ocorreu com o intuito de amortizar a dívida da suplicante, a qual permanece inalterada. A referida capitalização deu-se para cumprir exigências das instituições financeiras estrangeiras, credoras das subsidiárias, que, em face da conjuntura econômica brasileira, demandaram mais capital das empresas brasileiras como garantia aos empréstimos de curto prazo que estas pretendiam prorrogar ou repactuar.

Contrariamente ao que alega a autoridade lançadora, não houve pagamento de qualquer parcela da dívida contraída pela suplicante perante suas subsidiárias. Os valores captados no exterior foram utilizados na forma como declarado no momento de seu ingresso no País, tendo sido empregados para aquisição da Eletropaulo Metropolitana S.A. As quantias posteriormente remetidas ao exterior tiveram finalidade diversa, não se destinando à quitação de débitos. Além disso, tratava-se de novos recursos, decorrentes de captações obtidas de acionistas e mediante a emissão de ações e de debêntures. Entendo ser sem sentido a posição da autoridade lançadora, ao considerar que a remessa de recursos ao exterior, nos moldes legais e com expressa autorização do Banco Central do Brasil, seria pagamento antecipado dos recursos captados pela suplicante com as suas empresas subsidiárias no exterior.

(...)

De acordo com a legislação tributária que trata do assunto e levando em conta as considerações expostas, é de se concluir que a suplicante observou as regras para usufruir o direito ao benefício da redução a zero de alíquota do imposto de renda na fonte nas remessas de juros para o exterior de que trata o art. 1º IX, da Lei nº. 9.481, de 1997, com a redação dada pelo art. 20 da lei nº. 9.532, de 1997, já que não há possibilidade de se considerar que o aumento de capital das subsidiárias teria ocorrido para amortizar a dívida da suplicante.

Concordo inteiramente com tais colocações e adoto-as como razões de decidir.

De acordo com o acórdão recorrido, restou incontroversa a inexistência de simulação no caso, tanto que a penalidade restou desqualificada por votação unânime. E mais, a efetividade das operações realizadas pela interessada é mencionada na própria declaração de voto do Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa. Aliás, oportuno trazer à colação as seguintes passagens do referido voto (fls. 3.552-3.553, Volume XIX):

Penso, entretanto, que não há fundamento legal para a exasperação da multa de ofício. O fundamento da autuação para a qualificação da multa é a de que o procedimento adotado pela Recorrente caracteriza simulação. Por tudo o que foi acima exposto, não compartilho dessa conclusão.

Processo nº 18471.002113/2004-09
Acórdão n.º 9202-02.239

CSRF-T2
Fl. 3.887

Ocorre simulação quando há desconformidade, preordenada, entre a declaração e a vontade, com o propósito de produzir o engano. Assim, para caracterizar a simulação é preciso explicitar a discrepância entre a declaração, que seria ato dissimulador, tratando-se de simulação relativa, e a vontade ocultada, ato dissimulado.

Neste caso, a autuação não explicita a existência de ato dissimulado. Aponta um complexo de atos que diz terem sido praticados com vistas à “ocultação das características essenciais do fato gerador com o evidente intuito de não se pagar o tributo...”

Ora, como vimos, tanto as operações de crédito, entre as subsidiárias e as instituições financeiras internacionais e entre aquelas e a Recorrente, quanto a posterior integralização do capital das subsidiárias e o pagamento dos empréstimos contraídos por estas, efetivamente ocorreram. De outro modo, para concluir pela simulação, teríamos que assumir que houve uma premeditação do futuro desfecho quando da realização das operações iniciais e a participação das instituições financeiras internacionais em um conluio, o que não se sustenta.

Penso que se tem neste caso, como acima explicitado, a figura da fraude à legislação tributária e não a da simulação, o que não se subsume às hipóteses dos artigos 71, 72 e 73 da lei nº 4.502, de 1964 e, portanto, não se aplica o disposto no art. 44, II da lei nº 9.430, de 1996.

Foi com base nessas razões que votei no sentido de DAR provimento PARCIAL ao recurso, apenas para desqualificar a multa de ofício.

Portanto, salvo melhor juízo, é inconteste que os aumentos de capital de LOI e de LIR não ocultaram amortizações dos empréstimos tomados pela Light no exterior.

Cumprе ressaltar que os Conselheiros Pedro Paulo Pereira Barbosa, Maria Beatriz Andrade de Carvalho e Maria Helena Cotta Cardozo ficaram vencidos com fundamento em suposta fraude à lei (artigo 1º, inciso IX, da Lei nº 9.481/97, com a redação que lhe foi dada pelo artigo 20 da Lei nº 9.532/97), embora tal instituto jurídico sequer tenha sido mencionado pela autoridade lançadora, que lavrou o auto de infração em razão da ocorrência de “... simulação para mascarar a amortização, que tornaria a dívida de curto prazo e faria incidir o imposto de renda na fonte sob a alíquota de 25%.” (fls. 342, Volume II).

A inovação da recorrente com relação à acusação fiscal é inadmissível.

É preciso consignar, ainda, que os valores captados pela autuada no exterior foram utilizados para aquisição da empresa Eletropaulo Metropolitana S.A., tal qual declarado, sendo que as importâncias posteriormente remetidas ao exterior tiveram finalidade diversa, não se destinando à quitação dos empréstimos e tratavam-se de novos recursos, decorrentes de captações obtidas de acionistas e mediante a emissão de ações e de debêntures.

Processo nº 18471.002113/2004-09
Acórdão n.º 9202-02.239

CSRF-T2
Fl. 3.888

Ademais, o Banco Central do Brasil¹ concluiu, categoricamente, que os fatos em apreço não podem e não devem ser interpretados como simulação de pagamento dos títulos de longo prazo de responsabilidade da autuada.

Tal posicionamento, sob minha ótica, é de fundamental importância para o deslinde desta controvérsia, pois faz prova em favor do contribuinte.

Esta prova, aliás, não restou desconstituída pela autoridade lançadora.

Entendo que o artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN não autoriza ou justifica a desconsideração da posição do Banco Central, pois determinada relação jurídica só pode gerar efeitos tributários quando os fatos se amoldem à regra matriz de incidência de algum tributo, o que não ocorre neste feito com relação ao imposto de renda na fonte, onde, repito, a autarquia responsável por analisar a operação cambial asseverou que não houve simulação de pagamento dos empréstimos captados no exterior pelo sujeito passivo.

De parecer da lavra do eminente jurista Marco Aurélio Greco, acostado aos autos pela empresa, trago à baila as seguintes passagens (fls. 3.420-3.424, Volume XIX):

Isto significa que ao Banco Central compete - no âmbito de sua poder de fiscalização - pronunciar-se sobre os instrumentos jurídicos, mas principalmente sobre as condutas concretas realizadas, de modo a aferir se está ou não assegurado o prazo mínimo de amortização e, diante dos fatos concretamente ocorridos, emitir um juízo que constitua (crie) sua qualificação jurídica. Com isto, opera-se aquilo que pode ser denominado de construção do conceito de fato, pois os eventos que, até então se situavam no plano concreto (fenomênico), passam a se revestir de qualidades específicas à luz do ordenamento jurídico.

(...)

Ao examinar determinada operação e as vicissitudes de sua existência, e emitir um pronunciamento conclusivo, no sentido de que não houve resgate antecipado e que a operação permanece enquadrada na categoria de operações com prazo de amortização de 96 meses, o Banco Central afirma no âmbito de sua competência privativa que aquela é uma operação abrangida pelo inciso IX do artigo 1º da Lei n. 9.481/97. Faz com que ela esteja dentro do âmbito da hipótese de incidência legal.

Em suma, o inciso IX aplica-se às operações que o Banco Central entender estarem revestidas das qualidades ali previstas. SÓ a elas, mas a TODAS elas.

(...)

Ao dizer que a operação possui, ou não, prazo de amortização de, no mínimo, 96 meses, o Banco Central diz que a operação é, ou não, aquela prevista no inciso IX.

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

Autenticado digitalmente em 21/08/2012 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS, Assinado digitalmente em 17/08/2012 por GONCALO BONET ALLAGE

Impresso em 21/03/2013 por ANTONIA IRISMAR OLIVEIRA GUIMARAES - VERSO EM BRANCO

Processo nº 18471.002113/2004-09
Acórdão n.º 9202-02.239

CSRF-T2
Fl. 3.889

O objeto da hipótese de incidência é definido pelo Banco Central que o apresenta pronto para o Fisco Federal por força da reunião (i) da previsão lei e (ii) da qualificação jurídica dele emanada. Isto faz com que a competência da Receita Federal seja dependente do que vier a ser definido pelo Banco Central. E tem todo sentido!

Na medida em que a redução de alíquota tem natureza causal e sua ratio é a celebração de operações de captação de recursos de modo a que permaneçam no País por um prazo mais longo, cabe ao Banco Central dizer quais as condutas que podem implicar em resgate antecipado e, por isso, frustrar a permanência pelo prazo mínimo de noventa e seis meses.

Realmente, a avaliação das condutas do sujeito passivo para saber se houve ou não resgate antecipado e se o prazo de amortização foi ou não atendido, supõe não apenas um conhecimento especializado sobre as operações, o funcionamento do sistema e do mercado financeiro internacional, mas também a investidura na função específica de cuidar do interesse público inerente à proteção das reversas cambiais e à disciplina do crédito e câmbio.

Por isso, o Banco Central é não só a entidade habilitada para tanto, como também aquela legalmente qualificada para exercer essa função, cabendo-lhe pronunciar-se sobre as características (i) das operações em abstrato e (ii) das condutas em concreto que forem realizadas no curso da vida da operação.

Neste caso, há uma relação de prejudicialidade entre a manifestação do Banco Central e a competência da Receita Federal, no sentido de que o objeto da competência tributária é pré-definido pela competência cambial.

(...)

É o que ocorre no caso concreto, por força do preceito específico do inciso IX do artigo 1º da Lei n. 9.481/97.

Caso ainda subsista alguma dúvida quanto à manifestação do Banco Central ter caráter constitutivo do objeto contemplado no inciso IX em exame e, por força desta constitutividade, caráter prejudicial da manifestação da Receita Federal, imagine-se a situação inversa. Ou seja, em que o Banco Central concluisse ter havido resgate antecipado. Poderia a Receita Federal pronunciar-se em sentido contrário e entender que, apesar disso, incidiria a redução de alíquota? Obviamente, não. Na medida em que a autoridade prevista expressamente na lei (Banco Central) pronunciou-se quanto à qualificação jurídica do fato (amortização, no mínimo, em 96 meses), este É O FATO previsto na lei.

O exemplo dado pelo doutrinador com relação à situação inversa é definitivo para este julgador, no sentido de que eventuais efeitos tributários de determinada relação jurídica de natureza cambial dependem da conotação dada a ela pelo Banco Central.

Processo nº 18471.002113/2004-09
Acórdão n.º 9202-02.239

CSRF-T2
Fl. 3.890

Analisando caso que também envolvia manifestação do Banco Central com relação a operações realizadas por determinado contribuinte, a Egrégia Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes proferiu acórdão cuja ementa é a seguinte:

(...)

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1999

Ementa: PROVA. RECURSOS FINANCEIROS DO EXTERIOR INGRESSADOS NO PAÍS COMO RECEITA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM FACE DE ERRO DE INFORMAÇÃO DO CONTRIBUINTE. AUTORIZAÇÃO DO BACEN PARA RETIFICAÇÃO. É válida para fins de prova no âmbito do processo administrativo tributário a autorização do Banco Central do Brasil para conversão de créditos em investimento externo direto (IED), relativos a recursos financeiros ingressados no País como receita de prestação de serviços por erro de informação do contribuinte, ressalvada ao fisco a prova de quaisquer irregularidades porventura identificadas.

RO negado e RV Provido.

(Acórdão n.º 101-96.972, Recurso n.º 154.531, Relator Conselheiro Aloysio José Percinio da Silva, julgado em 16/10/2008)

No julgamento do Processo nº 19515.007596/2008-62 (acórdão nº 2102-001.646), cujos fatos foram apreciados pelo Banco Central, o Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos asseverou com muita propriedade o seguinte:

Não me parece que a compreensão acima palmilhe o melhor direito. De plano, o Banco Central tem larga experiência com operações da espécie, e nada indica que o Bacen tenha sido induzido em erro. Ademais, desqualificar a natureza jurídica dada pelo BACEN à espécie, necessitaria que houvesse uma clara comprovação dos eventuais fins escusos perseguidos pelo contribuinte, o que não restou comprovado nestes autos, pois os recursos foram internalizados no país, com beneplácito da autoridade cambial, pelo prazo previsto na legislação (na verdade, por um prazo superior).

Tal conclusão aplica-se inteiramente ao caso em exame.

Reafirmo que, segundo penso, a interessada não amortizou antecipadamente os empréstimos captados no exterior junto à LOI e à LIR.

Por fim, devo destacar que sob minha ótica os fatos em apreço, no mínimo, envolvem circunstâncias bastante duvidosas, o que reclama a aplicação ao caso da regra do artigo 112, incisos I e II, do CTN, segundo a qual:

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;

DF CARF MF

Fl. 28

Processo nº 18471.002113/2004-09
Acórdão n.º 9202-02.239

CSRF-T2
Fl. 3.891

I – à capitulação legal do fato;

II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

Concluindo, entendo ser inaplicável ao caso a regra do artigo 8º da Lei nº 9.779/99, já que não restou comprovado que a interessada amortizou/liquidou antecipadamente os empréstimos captados no exterior junto a suas subsidiárias LOI e LIR, motivo pelo qual a decisão recorrida merece integral confirmação.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(Assinado digitalmente)

Gonçalo Bonet Allage

Declaração de voto

Conselheiro Elias Sampaio Freire

Pedi vista dos autos para melhor exame da matéria.

O que se discute no presente caso é incidência ou não, no caso concreto, de uma norma, excepcional, o art. 1º, IX da Lei nº 9.481, de 1997, que reduz a zero a alíquota aplicável na apuração do imposto devido, sujeito à retenção na fonte, no caso de remessa de juros e outros encargos financeiros relacionados a títulos de crédito internacionais colocados no exterior, desde que o seu prazo médio de amortização seja superior a 96 meses, *in verbis*:

“Art. 1º A alíquota do imposto de renda na fonte incidente sobre os rendimentos auferidos no País, por residentes ou domiciliados no exterior, fica reduzida para zero, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.97)

(...)

IX - juros, comissões, despesas e descontos decorrentes de colocações no exterior, previamente autorizadas pelo Banco Central do Brasil, de títulos de crédito internacionais, inclusive commercial papers, desde que o prazo médio de amortização corresponda, no mínimo, a 96 meses;”

Visando a aquisição da Eletropaulo Metropolitana S/A, foram realizadas operações envolvendo a emissão de *Fixed Rate Notes* com prazo vencimento superior a 96 meses, permitindo que o Contribuinte Recorrido usufruísse do benefício fiscal previsto no art. 1º, IX da Lei nº 9.481, de 1997, que reduz a zero a alíquota aplicável.

Estes Notes foram adquiridos por suas subsidiárias Light Overseas, Investment Limited — LOI e LIR Energy Limited — LIR, ambas com sede nas Ilhas Cayman, da seguinte forma:

- i) A LOI adquiriu os *eurobonds* no valor de US\$ 130,5 milhões, em 09/1997, com vencimento previsto para 03/2008;
- ii) A LIR adquiriu os *intercompany bonds* no valor de US\$ 875 milhões, em 04/1998, com vencimento previsto para 04/2010.

Os recursos financeiros para a aquisição dos títulos emitidos pela recorrida e adquiridos por suas subsidiária foram conseguidos no exterior da seguinte forma:

- i) em 09/09/1997, a LOI emitiu US\$ 135 milhões em *commercial paper* com vencimento de 6 meses à taxa de deságio de 7,10% a.a. e garantia da controladora. Em março de 1998, foi realizado refinanciamento no valor de US\$ 130,5 milhões, garantido pela Light.

Processo nº 18471.002113/2004-09
Acórdão n.º 9202-02.239

CSRF-T2
Fl. 3.893

ii) Em abril de 1998, a LIR contraiu empréstimo junto a instituições financeiras estrangeiras no valor de US\$ 875 milhões, com prazo de um ano, também com garantia da Light.

Entretanto, conforme relato da Recorrida (fls. 623/624), modificações drásticas no cenário financeiro internacional dificultaram a rolagem dos empréstimos de curto prazo obtidos pelas subsidiárias da Light:

“70. - Contudo, no início do ano de 1999, o Estado de Minas Gerais decretou moratória de sua dívida interna e deflagrou um processo de deterioração econômica que resultou na significativa desvalorização do Real. Com esta desvalorização do Real, as subsidiárias estrangeiras tiveram dificuldades para rolar a totalidade de suas dívidas. No mesmo período, a adoção pelo Governo Federal do regime da livre flutuação do Real provocou um clima de incerteza e instabilidade que afetou os mercados, de forma que o acesso das empresas brasileiras ao crédito externo foi dificultado sensivelmente.

71. - Assim, os credores estrangeiros das subsidiárias passaram a exigir que a Recorrente realizasse uma maior capitalização de ambas as sociedades, de forma a permitir a renegociação dos títulos de curto prazo.”

Desta forma, no mês de março de 1999, a Light remeteu recursos ao exterior, com o intuito de aumentar o capital da subsidiária LOI, no montante de US\$ 135.775.559,57.

Igualmente, nos meses de abril e novembro de 1999, a Light remeteu – novamente – recursos ao exterior, desta feita, com o intuito de aumentar o capital da subsidiária LIR, em respectivamente US\$ 195.690.489,00 e US\$ 301.500.000,00.

Em decorrência destas operações, em novembro de 2001, o Banco Central, a princípio, cancelou os seguintes certificados representativos de empréstimo em moeda, mediante lançamento de *Fixed Rate Notes* pela Light:

i) integralmente o Certificado de Registro nº 341/10.453, emitido em 15/12/1998, no valor de US\$ 130,5 milhões (*eurobonds*), com vencimento final em 10 anos e meio, referente a operação realizada com a Light Overseas, Investment Limited — LOI; e

ii) parcialmente o Certificado de Registro nº 341/10.439, emitido em 11/01/1999, no valor de US\$ 875 milhões (*intercompany bonds*), com vencimento final em 12 anos, referente a operação realizada com a LIR Energy Limited — LIR;

Entretanto, posteriormente, conforme relato do Fisco (fls. 334), o Banco Central, reviu seu posicionamento, concluindo o que se segue (fls. 329):

27. Desse modo, em resposta à consulta formulada, de acordo com os precedentes em anexo (Parecer 2003100280(DEJURTPRPIN) e Parecer 2004/00054(DETUR/PRPIN), concluo que:

Documento assinado digitalmente conforme a) Light, Lir e Loi são pessoas jurídicas distintas — aquela sócia Autenticado digitalmente em 16/08/2012 integral e estas suas subsidiárias; assinado digitalmente em 11/09/2012 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 21/08/2012 por ELIAS SAMPAIO FREIRE, Assinado digitalmente em 21/08/2012 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS, Assinado digitalmente em 17/08/2012 por GONCALO BONET ALLAGE

Impresso em 21/03/2013 por ANTONIA IRISMAR OLIVEIRA GUIMARAES - VERSO EM BRANCO

b) as operações de captação (realizadas entre subsidiárias e banqueiros internacionais) não se confundem com as operações de empréstimo realizadas entre as subsidiárias no exterior e a empresa controladora no Brasil — são negócios jurídicos distintos;

c) não houve resgate antecipado das FRN, pois não foram adquiridas pela própria emitente (Light);

d) não se praticaram ilícitos afetos à matéria de câmbio estrangeiro, de modo que falta respaldo legal e regulamentar para o cancelamento dos ROFs, embora reste aos órgãos públicos competentes, já comunicados, formar sua opinião acerca dos ilícitos fiscais e penais.

Não obstante o posicionamento do Banco Central, o Fisco efetuou o lançamento com base nas seguintes premissas:

i) para adquirir os títulos internacionais de longo prazo, as subsidiárias do Contribuinte Recorrido comprometeram-se no exterior, no curto prazo, através de empréstimo junto a instituições financeiras internacionais;

ii) em virtude das ditas modificações drásticas no cenário financeiro internacional, provocadas pela crise cambial, a reestruturação das dívidas da LOI e da LIR não se deram pela captação de recursos no exterior, mas, em grande parte, pela captação de recursos no mercado interno;

iii) os recursos enviados para as subsidiárias – pelo aumento de capital - se destinavam, na verdade, à devolução de recursos captados pela Recorrida por intermédio de suas subsidiárias, no mercado externo.

No entender do Fisco a simulação motivou o lançamento e não tão somente a qualificação da multa, sob o argumento de que a Light ao capitalizar suas subsidiárias, teria amortizado empréstimos antes do prazo pactuado. Nesta linha de pensamento, a Light deveria perder o direito ao benefício da redução a zero da alíquota do IRF nas remessas de juros para o exterior (fls. 335 a 347):

“1. DOS FATOS

(...)

2. DO DIREITO

2.1 - Da Simulação

(...)

Como visto; o ato realizado pela contribuinte, qual seja, o aumento de Capital, serviu, em verdade; para disfarçar sua real intenção de amortizar os empréstimos contraídos. Dessa forma, a empresa sob investigação fugiu de ter que recolher imposto na fonte sobre os juros remetidos ao exterior, mascarando um empréstimo que, em verdade, foi amortizado em prazo inferior a 8 (oito) anos, simulando que o mesmo só teria o principal pago após 10 (dez) anos.

Processo nº 18471.002113/2004-09
Acórdão n.º 9202-02.239

CSRF-T2
Fl. 3.895

Valeu-se a LIGHT, portanto, de um ato simulado (aumento de capital) para ocultar outro (amortização de empréstimo).

2.2 - Da Elisã e Evasã Tributárias

(...)

Com efeito, no caso sob investigaã, o fato gerador efetivamente ocorred — os juros foram remetidos para o exterior -, fazendo surgir a obrigaã tributária, apenas fora ocultado pelo ato simulado — o aumento de capital mascarou a amortizaã do empréstimo (que o transformaria em curto prazo).

(...)

Sendo, portanto, o artifício utilizado pela contribuinte para tentar fugir da tributaã posterior ou concomitante à ocorrẽncia do fato gerador e por se tratar de ato simulado,conclui-se pela ilegítima evasã fiscal no caso sob exame.

2.3 - Da Descaracterizaã do Ato Simulado

(...)

Sendo assim, conclui-se que, para os efeitos tributários, o aumento de capital deve ser descaracterizado para que floresça o verdadeiro objetivo intentado, de ,cituair parte do empréstimo (supostamente) contraído a longo prazo, o que o torna, sem qualquer dívida, dívida de curto prazo.

A descaracterizaã, em virtude do ato simulado realizado, tem efeitos estritamente tributários. Pouco importam os efeitos civis advindos. Dessa forma, o fato de a contribuinte continuar a realizar remessas a fim de quitar os juros devidos é assunto irrelevante para esta Fiscalizaã, desde que esses juros tenham o enquadramento tributário de se referirem a empréstimo de curto prazo (inferior a oito anos), sujeitando-se ao impost(i de renda na fonte.

(...)

Com efeito, as operaães elencadas, de forma sintética, no item 1.7 dão a clara idêia de que vários dos atos praticados pela LIGHT na situaã em estudo estavam completamente dissociados de uma racional organizaã empresarial e, conseqüentemente, de que o aumento de capital realizado fora apenas o disfarce de uma amortizaã efetivada pela LIGHT, para fugir da tributaã mais desfavorecida.

(...)

2.4 - Das Evidências da Simulaã

Dessa forma, restou demonstrado que a contribuinte não desejava aumento de capital (posto que, em seguida, promoveu a

sua redução), mas uma outra realidade que remanesceu subjacente, qual seja, a de liquidar parcela do empréstimo contraído em prazo inferior ao teoricamente ajustado.

(...)

3. DAS IMPLICAÇÕES TRIBUTÁRIAS

(...)

3.1 — Da Aliquota Aplicável

(...)

3.2 — Da Base de Cálculo

(...)

3.3 — Da Multa Qualificada

(...)

Na situação em comento, demonstrada a simulação, verifica-se, pois, a ocultação das características essenciais do fato gerador com o evidente intuito de não se pagar o tributo devido. É o caso definido no art. 71, I, da Lei nº 4.502/94, o que impõe aplicação da multa de 150%.

(...)”

A questão ora submetida a este colegiado se resume em se definir se as já referidas operações estão ou não ao amparo do artigo 691, inciso IX, do RIR199 (operações de remessas com alíquota de imposto de renda reduzida a zero). Melhor dizendo, a controvérsia se restringe em definir se o aumento de capital das subsidiárias LOI e LIR realizado pela Light tem o condão de caracterizar pagamento antecipado dos títulos adquiridos por estas subsidiárias, em decorrência da simulação.

Por certo, o Parecer do Banco Central do Brasil (fls. 321 a 330) é conclusivo quanto a inexistência de ilícitos afetos à matéria de câmbio estrangeiro, asseverando que falta respaldo legal e regulamentar para o cancelamento dos Registro de Certificados. Também é certo, que o referido Parecer ressalva o juízo das autoridades competentes a respeito da prática de ilícitos fiscais.

Saliente que, diversamente do entendimento do ilustre Conselheiro Relator, manifesto-me no sentido de que, em tese, assiste razão à recorrente ao afirmar que (fls. 3.569):

No momento em que vai efetuar o lançamento, deve proceder consoante o determinado no art. 142 do CTN, segundo o qual "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 o caso, propor a aplicação da penalidade cabível."

Processo nº 18471.002113/2004-09
Acórdão n.º 9202-02.239

CSRF-T2
Fl. 3.897

Quer dizer, cabe à RFB, por meio de seus agentes públicos, "verificar a ocorrência do fato gerador" e no exercício dessa competência privativa está incluída, sim, a análise de todos os fatos que possam corresponder ao suporte fático previsto na norma jurídica como ensejador de tributação, ainda que tal análise contrarie a opinião manifestada por outro órgão público ou outra pessoa jurídica de direito público integrante da Administração Pública Federal."

Entendo que cada entidade e/ou órgão da esfera federal tem atividades específicas, não sendo da competência do BACEN, mas sim da Secretaria da Receita Federal do Brasil, pronunciar-se sobre os efeitos tributários decorrentes das operações em comento.

Por outro lado, concordo com o ilustre Conselheiro Relator, que é válida para fins de prova no âmbito do processo administrativo tributário conclusões do Banco Central do Brasil acerca da licitude das operações de câmbio realizadas. Especialmente, quando estas conclusões são exaradas em Parecer que apreciou os mesmos fatos ora enfrentados por este Colegiado.

Portanto, para formar convicção acerca da prática de ilícitos fiscais decorrente das operações mencionadas, não podemos deixar de levar em consideração o valor probante das seguintes conclusões do Banco Central do Brasil (fls. 330):

a) Light, Lir e Loi são pessoas jurídicas distintas — aquela sócia integral e estas suas subsidiárias;

b) as operações de captação (realizadas entre subsidiárias e banqueiros internacionais) não se confundem com as operações de empréstimo realizadas entre as subsidiárias no exterior e a empresa controladora no Brasil — são negócios jurídicos distintos;

c) não houve resgate antecipado das FRN, pois não foram adquiridas pela própria emitente (Light);

Ou seja, é indiscutível que o Banco Central do Brasil posicionou-se no sentido de que, no presente caso, a operação de aumento de capital não configurou amortização antecipada dos empréstimos a longo prazo.

Relembre-se que o Fisco, ao concluir pela prática de ilícito fiscal, apontou a ocorrência da simulação.

O Fisco, concluiu, também, que demonstrada a simulação, verifica-se, pois, a ocultação das características essenciais do fato gerador com o evidente intuito de não se pagar o tributo devido, aplicando a multa de ofício no patamar de 150%.

Entretanto, a questão da simulação, que ensejou a qualificação da multa, restou definitivamente julgada, não podendo a referida matéria ser apreciada por esta 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Sintetizando:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/08/2012 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 11/09/2012 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 21/08/2012 por ELIAS SAMPAIO FREIRE, Assinado digitalmente em 21/08/2012 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS, Assinado digitalmente em 17/08/2012 por GONCALO BONET ALLAGE
Impresso em 21/03/2013 por ANTONIA IRISMAR OLIVEIRA GUIMARAES - VERSO EM BRANCO

Processo nº 18471.002113/2004-09
Acórdão n.º 9202-02.239

CSRF-T2
Fl. 3.898

i) de um lado o contribuinte aponta se o Banco Central do Brasil concluiu peremptoriamente que, no presente caso, a operação de aumento de capital não configurou amortização antecipada dos empréstimos a longo prazo;

ii) do outro lado o Fisco entende, que, na verdade, houve uma simulação, já que a Light, sob o argumento de que iria capitalizar suas subsidiárias, teria amortizado empréstimos antes do prazo pactuado.

iii) a questão da simulação – afastada por unanimidade pelo acórdão recorrido - restou definitivamente julgada, não podendo a referida matéria ser apreciada por esta 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Portanto, dois pontos são preponderantes que me levam a acompanhar o ilustre conselheiro relator em suas conclusões:

i) a prova contundente de que a operação de aumento de capital não configurou amortização antecipada dos empréstimos a longo prazo (Parecer do Banco Central do Brasil, fls. 321 a 330), o que acarreta a presunção da regularidade das operações, inclusive no âmbito tributário; e

ii) a ausência de provas capazes de afastar a presunção da regularidade das operações, decorrente das conclusões exaradas no Parecer do Banco Central do Brasil, ante a conclusão definitiva (Acórdão Recorrido, fls. 3498 a 3553) - não sujeita à apreciação deste Colegiado - da inexistência de simulação, que tem o condão de afastar a acusação de que valeu-se a LIGHT de um ato simulado (aumento de capital) para ocultar outro (amortização de empréstimo), que serviu de suporte para que o Fisco concluísse pela ocorrência de ilícito fiscal.

Pelo exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(Assinado digitalmente)

Elias Sampaio Freire

Declaração de Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos

A operação cuja tributação se discute é relativamente simples:

(1) A recorrida criou duas empresas subsidiárias em paraíso fiscal para tomar empréstimos de curto prazo junto a instituições financeiras internacionais e repassar esses recursos para a recorrida, em uma operação formalizada como empréstimo de longo prazo (com benefício fiscal de redução da tributação sobre os respectivos juros);

(2) para viabilizar a concretização do empréstimo de longo prazo, as empresas subsidiárias renovavam os empréstimos de curto prazo (rolavam a dívida), enquanto a recorrida garantia esses empréstimos.

(3) em determinado momento, as subsidiárias não conseguiram renovar os empréstimos de curto prazo.

(4) a recorrida enviou recursos para o exterior, formalmente para aumento de capital nas subsidiárias e, com esses recursos, as subsidiárias quitaram os empréstimos de curto prazo com as instituições financeiras, permanecendo formalizado o empréstimo de longo prazo entre a recorrida e suas subsidiárias.

A acusação da fiscalização é a de que o envio de recursos para o exterior tem a natureza de quitação antecipada do empréstimo e, por isso, tributou os juros pagos sobre o empréstimo formalizado originalmente a longo prazo.

Meu entendimento quanto à natureza de uma operação é o seguinte:

(1) o fluxo financeiro, por si, não é determinante para identificar essa natureza;

(2) por outro lado, a formalização (ou seja, os nomes dados às operações) também são irrelevantes para identificação dessa natureza;

(3) portanto, o fundamental aqui é a esclarecer as relações jurídicas que se estabeleceram a partir das operações formalmente realizadas.

Originalmente, vejo no procedimento implementado a possibilidade de um planejamento tributário lícito, que consistiria em um conjunto de operações realizadas de forma organizada para alcançar um efeito que não é contrário às normas de direito. No caso, com o ingresso de divisas no país em decorrência desse conjunto de operações, e com previsão de saída apenas após o prazo legalmente determinado. Ora, assim, caberia a aplicação do benefício fiscal.

O problema, entretanto, no meu entender, ocorre quando da saída de recursos nacionais para o exterior, sob o pretexto de aumento de capital, que resultou na quitação das obrigações (garantidas pela recorrida) junto a instituições financeiras. Essa saída de valores não resultou em efetivo aumento de capital, mas em quitação de mútuo, desobrigando a recorrida que, em última instância, sempre foi aquela que arcaria com recursos para pagamento dos empréstimos de suas subsidiárias.

Vejamos a definição de mútuo, que se encontra em nosso código civil:

Art. 586. O mútuo é o empréstimo de coisas fungíveis. O mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade.

Por outro lado, a definição de capital, de Leonardo Pereira Lima, constante do Dicionário Enciclopédico Comercial. Volume 1, 2ª Edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, é a seguinte:

capital social é o fundo em dinheiro, em bens ou em trabalho e indústria, para garantir os fins previstos pela sociedade e deve ser previsto nos contratos sociais das sociedades comerciais e nos Estatutos Sociais das Sociedades por Ações.

Ora, no caso, pelas provas dos autos, o recurso enviado ao exterior não foi utilizado para os fins previstos por uma sociedade, porém entregues para quitação de empréstimos que eram garantidos pela própria recorrida.

Passo então à análise de cada um dos argumentos trazidos pela recorrida a este julgamento:

(1) os recursos do empréstimo de longo prazo originalmente contratado entre a recorrida e suas subsidiárias teria sido consumido no país, sendo que os recursos posteriormente enviados para as subsidiárias seriam recursos novos.

Esse argumento é descabido, visto que dinheiro é – por excelência – bem fungível. Não há que se falar em quitação de mútuo com o mesmo bem, mas sim com “coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade”, que foi exatamente o que ocorreu.

Então, não cabe aqui tecer especulações acerca da fonte dos recursos enviados para o exterior; com efeito, esses recursos são provenientes do patrimônio da recorrida.

De fato, a norma isentiva se destina à operações que resultem em permanência de moeda no país pelo prazo legal. Se uma pessoa recebe – do exterior – moeda e, em prazo inferior ao normativamente determinado, envia moeda em valor equivalente – para o exterior – não há falar em internalização de recursos pelo prazo legalmente exigido.

(2) o aumento de capital teria sido necessário para aumentar as garantias dos empréstimos e, com isso, “rolar as dívidas”.

Essa afirmação é incompatível com o fato de o recurso destinado a aumento de capital ter sido utilizado para quitação da dívida que ele pretensamente garantiria.

(3) o BACEN entendeu que a operação teria sido regular.

A competência (tanto técnica quanto regimental) do BACEN é referente à regulação do funcionamento do mercado financeiro – evitando-se o risco sistêmico –, da moeda e do câmbio. Não é tributária. Isso é expressamente colocado pelo próprio BACEN, nos parágrafos 14 e 15 do Parecer/2004/00254/DEJUR/PRPIN, onde consta:

Processo nº 18471.002113/2004-09
Acórdão n.º 9202-02.239

CSRF-T2
Fl. 3.901

14. “Com relação a matéria de câmbio e capital estrangeiro, afeta à atribuições legais do Banco Central, os documentos contidos nos autos não revelam indícios de ilicitude”; e

15. “as conseqüências da operação restringem-se, ao que tudo indica, à esfera fiscal...”.

Afasto, também, a afirmação de que haveria competência para o BACEN definir a ocorrência do fato gerador e restar à autoridade tributária apenas sua aquiescência. Com efeito, esse não é o comando normativo e isso seria incompatível com a competência da autoridade tributária dada pelo sistema jurídico vigente.

(4) a simulação teria sido afastada e, portanto, a figura de fraude à lei seria uma inovação processual.

Nesse caso, não importa minha opinião pessoal acerca da ocorrência de simulação, visto que isso não está mais em discussão. Apenas esclareço que a tributação deve se dar, independentemente de ocorrer ou não simulação. Ora, seda análise dos fatos ocorridos, verificar-se que o requisito normativo para fruição do benefício fiscal – qual seja, a manutenção de recursos no país pelo prazo legalmente determinado – não está atendido, independentemente de haver simulação, haverá tributação.

Entendo que o afastamento da simulação tenha o condão, apenas, de desconsideração da multa qualificada, mas não de tornar uma operação livre de qualquer tributação. No caso, entretanto, havendo descumprimento do requisito legal de prazo, é cabível a tributação.

Finalizo colocando que, se esse conjunto de operações for considerado fora do alcance da tributação, todo e qualquer empréstimo de curto prazo poderá ficar, de agora em diante, sem tributação, bastando que a mutuária, no Brasil:

- (1) crie pessoas jurídicas, sem atividade, em paraíso fiscal;
- (2) contrate, com essas pessoas empréstimos de longo prazo;
- (3) receba recursos captados por essas pessoas jurídicas a curto prazo;
- (4) no curto prazo, envie os recursos necessários ao exterior – a título de pretenso aumento de capital; e
- (5) quando, no longo prazo, chegar o momento de quitação do pretenso empréstimo de longo prazo, reduza o capital e quite sua obrigação mediante compensação.

Pelos motivos acima expostos, voto no sentido de dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

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

Autenticado digitalmente em 16/08/2012 por AFONSO ANTÔNIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 11/09/2

012 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 21/08/2012 por ELIAS SAMPAIO FREIRE, Assin

ado digitalmente em 21/08/2012 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS, Assinado digitalmente em 17/08/2

012 por GONCALO BONET ALLAGE

Impresso em 21/03/2013 por ANTONIA IRISMAR OLIVEIRA GUIMARAES - VERSO EM BRANCO

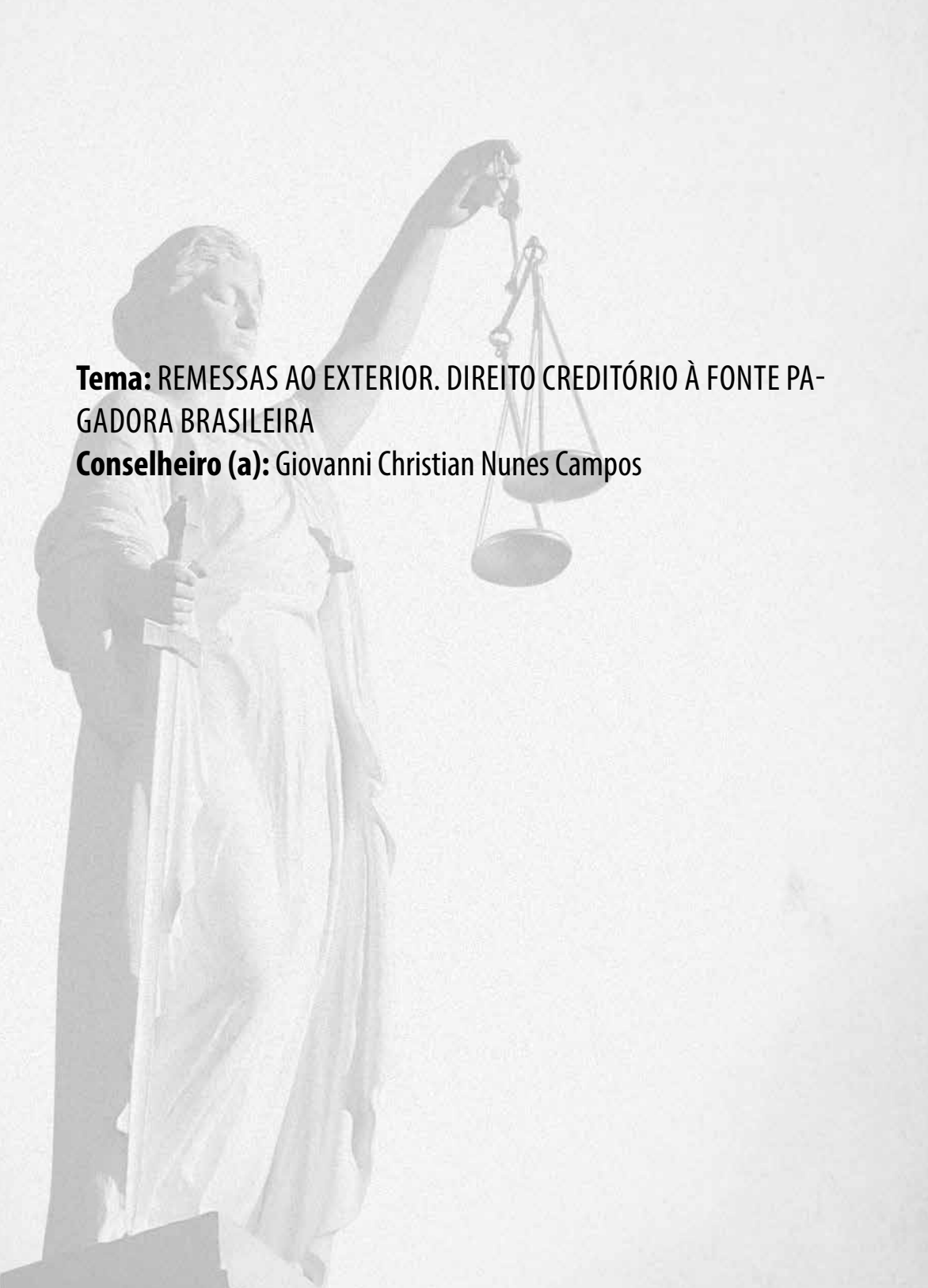
DF CARF MF

Fl. 39

Processo nº 18471.002113/2004-09
Acórdão n.º 9202-02.239

CSRF-T2
Fl. 3.902

EXCLUÍDO



Tema: REMESSAS AO EXTERIOR. DIREITO CREDITÓRIO À FONTE PAGADORA BRASILEIRA

Conselheiro (a): Giovanni Christian Nunes Campos



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

Processo nº 13706.002311/2002-88
Recurso nº 163.846 Voluntário
Acórdão nº 2102-01.581 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de setembro de 2011
Matéria IRRF - REMESSAS PARA O EXTERIOR
Recorrente PARS Produtos de Processamento de Dados LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002

DECISÃO DA TURMA DE JULGAMENTO DA DRJ. VOTO DE QUALIDADE. AUSÊNCIA DE NULIDADE. Desde que presente o *quorum* mínimo para instaurar a sessão de julgamento, a Turma de Julgamento da DRJ pode decidir a votação por voto de qualidade, como previsto em Portaria Ministerial que regulamenta o funcionamento desse Órgão de deliberação coletiva.

PROCESSO DE CONSULTA. PROCESSO DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. COMPETÊNCIA OUTORGADA A AUTORIDADES DIVERSAS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. as competências para solucionar processo de consulta e para apreciar pedidos de compensação são de autoridades diversas no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Assim, cabe aos Superintendentes Regionais da Receita Federal do Brasil solucionar os processos de consulta regionalmente e aos Delegados da Receita Federal do Brasil apreciar os pedidos de compensação, ou seja, o processo de consulta, em si mesmo, não pode deferir direitos creditórios ou compensação, pois a competência para tanto era (e é) dos Delegados da Receita Federal do Brasil.

IRRF INCIDENTE SOBRE REMESSAS AO EXTERIOR PARA PAGAMENTO DE SOFTWARES DE PRATELEIRA. LEGITIMIDADE DA EMPRESA OU DO RESIDENTE NO ESTRANGEIRO PARA REPETIR EVENTUAL INDÉBITO. IMPOSSIBILIDADE DO DEFERIMENTO DO DIREITO CREDITÓRIO À FONTE PAGADORA BRASILEIRA. A pessoa domiciliada no estrangeiro foi quem sofreu o ônus do imposto retido no Brasil, não se podendo estender a pretensão creditória à fonte pagadora brasileira, como se o mero fato dos recursos serem expatriados, com uma retenção preventiva (pois os beneficiários dos rendimentos não poderiam ser alcançados pelas autoridades brasileiras), pudesse desnaturar a situação concreta que demonstra que outrem auferiu

rendimentos e sofreu retenção do IRRF, pessoa essa diversa da fonte pagadora brasileira.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em REJEITAR as preliminares e, no mérito, em NEGAR provimento ao recurso.

Assinado digitalmente

GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS - Relator e Presidente.

EDITADO EM: 19/10/2011

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Atilio Pitarelli, Carlos André Rodrigues Pereira Lima, Giovanni Christian Nunes Campos, Núbia Matos Moura, Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti e Rubens Maurício Carvalho.

Relatório

Deve-se ressaltar que anteriormente ao julgado ora em debate neste grau recursal, a 3ª Turma da DRJ-Rio de Janeiro I, pelo Acórdão nº 12-15.961 havia julgado intempestiva a manifestação de inconformidade do contribuinte (fls. 1.163 e seguintes). O contribuinte recorreu dessa decisão, e, pelo Acórdão nº 3301-00.061, a Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção do CARF reformou a decisão da DRJ, considerando a impugnação tempestiva, devolvendo os autos à origem, para apreciação do mérito da controvérsia (fls. 1.290 e seguintes).

Para explicitar os motivos da manifestação de inconformidade, bem como delimitar o objeto do pedido de restituição (direito creditório no importe de R\$ 16.349.429,00) cumulado com pleito compensatório, transcreve-se o relatório da decisão *a quo* (fl. 1.303), *verbis*:

Versa este processo sobre restituição/compensação. Através do Despacho Decisório - Parecer Conclusivo nº 20/2007 (fls. 1.118/1.121), da DERAT/RJO, não foi reconhecido o direito creditório e não foram homologadas as compensações declaradas (relacionadas à fl. 1.121).

O interessado apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 1.125/1.139. Nesta peça, alega, em síntese, que:

- quando da importação para revenda de programas de computador Comercializados sob a modalidade de cópias múltiplas, deparou-se com a exigência de prova do recolhimento do Imposto de Renda sobre os valores a serem remetidos ao

exterior, para pagamento das mercadorias adquiridas no estrangeiro;

- submeteu a matéria à SRRF da RF (processo 13706.001952/2001-34), que entendeu incabível a exigência e indicou a possibilidade de restituição dos valores recolhidos;

- é falsa a premissa, constante do Parecer Conclusivo nº 20/2007, de ilegitimidade ativa para requerer a restituição (por não ser sujeito passivo, mas tão-somente responsável);

- trata-se de verdadeira sujeição passiva, pois, na forma da legislação, a fonte que não houver efetuado a retenção, responde pelo recolhimento do tributo;

- se não fosse considerado sujeito passivo, a Consulta teria sido declarada ineficaz;

- seu direito à restituição já foi reconhecido pela Consulta realizada (processo 13706.001952/2001-34);

- ao importar as mercadorias, teve que arcar com dois ônus: um, do pagamento do preço; outro, do recolhimento do imposto.

Através do Acórdão nº 12-15.961 (fls. 1.103/1.165), proferido por esta DRJ, a manifestação de inconformidade não foi conhecida, por intempestiva.

O CARF, através do Acórdão nº 3301-00.061 (fls. 1.290/1.294), reconheceu a tempestividade da manifestação de inconformidade e determinou o retorno dos Autos para a análise do mérito desta.

Por relevante, abaixo se transcreve a fundamentação da Solução de Consulta nº 77/02 (processo administrativo 13706.001952/2001-34), exarada pela Disit/7ª Região Fiscal (fls. 17 a 19):

(...)

5. É mister ressaltar que os softwares se dividem em duas grandes categorias, quais sejam a (i) dos softwares de prateleira ("off the shelf"), que são produzidos não para um usuário específico e sim em larga escala e (ii) a dos softwares de cópia única, aqueles produzidos para atender às necessidades específicas do encomendante.

6. A distinção se mostra relevante, pois influi no tipo de tributo potencialmente incidente. Nesse aspecto deve prevalecer aquele tratamento que atenda às características essenciais da operação. Pelo exposto, concluímos que quando se trata de importação de cópias do programa, normalmente comercializadas no varejo, em cópias múltiplas (software de prateleira), embora seja decorrente de uma obra intelectual, há preponderância do seu perfil de mercadoria, e como tal devem incidir os impostos típicos de mercadorias, quais sejam, na esfera federal, o Imposto

de Importação (II) e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

Já quando se trata de aquisição de programa em cópia única, que normalmente não é encontrado no varejo, desenvolvido por encomenda ou adquirido como "master", para fins de reprodução futura, há preponderância da obra intelectual sobre o meio físico, devendo a remuneração obtida pelo autor ser tratada como rendimento auferido por um serviço prestado.

7. Tal entendimento foi normatizado pela Portaria 181/89 do Ministro da Fazenda, no sentido de esclarecer que a remessa feita ao exterior para aquisição de programa de computador em cópia única submete-se ao tratamento tributário aplicável às remessas para o exterior, enquanto, a contrariu sensu, as importações de programas em cópias múltiplas submetem-se aos impostos aduaneiros. Citemos o item 1:

"1. Serão tributados na forma dos arts. 554 e 555, I, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 04 de dezembro de 1980 (RI11/80), os rendimentos correspondentes a direitos autorais pagos a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior na aquisição de programas de computadores - 'software', para distribuição e comercialização no País ou para uso próprio, sob a modalidade de cópia única."

8. A Portaria citada, num intuito interpretativo, adotou a idéia de que na hipótese de o serviço despendido na elaboração da obra intelectual se incorporar a um meio físico (CD, DVD, disquete, fita magnética), produzido em série e colocado à venda no mercado, não teremos a circulação de um serviço, e sim de uma mercadoria. No entanto, caso não se trate de uma multiplicidade de cópias, mas sim de cópia única desenvolvida especificamente para determinada finalidade, teremos aí a circulação econômica de um serviço e não de uma mercadoria.

9. Tal entendimento, ao nosso ver plausível, vai ao encontro do ponto de vista da primeira turma do Supremo Tribunal Federal ao tratar da questão e programas de computador.

Citemos aqui a ementa do RE 176.626/SP, votação unânime, Relator Sepúlveda Pertence, que dispôs acerca do tema ao analisar conflitos de "competência entre Estados e Municípios na tributação dos softwares:

"(...)

II. RE: questão constitucional: âmbito de incidência possível dos impostos previstos na Constituição: ICMS e mercadoria. Sendo a mercadoria o objeto material da norma de competência dos Estados para tributar-lhe a circulação. a controvérsia sobre se determinado bem constitui mercadoria é questão constitucional em que se pode fundar o recurso extraordinário.

III. Programa de computador ("software"): tratamento tributário: distinção necessária. Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de

"licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador". "matéria exclusiva da lide". efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo — como a do chamado "software de prateleira" (off the shelf) — os quais, materializando o corpus mechanicum da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio."

10. Ainda no intuito de escoimar quaisquer dívidas em relação ao tema suscitado reportemo-nos ao acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, em 04 de março de 1996, no Recurso do Mandado de Segurança nº 5934 - RJ, que assim decidiu, por unanimidade de votos:

"a) os programas de computador, feitos por empresas em larga escala e de maneira uniforme, são mercadorias, de livre comercialização no mercado, passíveis da incidência do ICMS;

b) os programas elaborados especialmente para certo usuário exprimem verdadeira prestação de serviços, sujeita ao ISS."

11. Quanto à incidência do Imposto de Renda na Fonte parece pacífico, à luz da inteligência das reiteradas decisões administrativas, que não se aplica às remessas destinadas ao exterior para aquisições de softwares na modalidade de cópias múltiplas, também chamado de "software de prateleira". Ilustremos com alguns pareceres e decisões:

Parecer CST nº 1.262/95:

"Não se aplica a tributação dos arts. 743 e 745, V do RIR/94 às remessas destinadas ao pagamento de aquisições de programa de computador - software, quando referir-se à compra de mercadoria.

Tratando-se de pagamento de direitos autorais haverá incidência do imposto de renda na fonte."

Parecer CST nº 176/96:

A remessa para o exterior destinada ao pagamento de aquisição de programas de computadores - softwares - em cópias múltiplas, não se sujeita à incidência prevista nos artigos 743 e 745 do RIR/94."

Decisão nº 138/98 da 7ª RF, RJ, DOU 04.06.1998:

"Estão sujeitas à tributação pelo imposto de renda na fonte, as remessas ao pagamento de software adquirido através de cópia única. Todavia, excluem-se de tributação as importâncias remetidas ao exterior destinadas

exclusivamente ao pagamento de programas de computador adquiridos através de cópias múltiplas."

Decisão nº418/98 da 8ª RF:

"Não estão sujeitas à retenção do imposto na fonte de que trata o art. 743 e 745, V, do RIR/94 e alteração, as remessas destinadas ao pagamento de aquisições de programas de computador "software", quando referirem-se a compra de mercadorias para revenda. Somente nos casos de pagamentos de direitos autorais ("software" sob encomenda) haverá incidência do imposto na fonte."

12. Cumpre esclarecer que os artigos 743 e 745 do RIR/94 estão transcritos nos artigos 682, 683 e 685 do RIR199 aprovado pelo Decreto 3.000, de 26 de março de 1999.

13. Retornando o foco ao caso concreto e analisando os softwares importados pela consulente, entendemos se enquadrarem no conceito de cópias múltiplas, na medida em que são também utilizados por diversas empresas e estão disponíveis a qualquer pessoa física ou jurídica que se disponha a adquiri-los.

14. Tem-se, com efeito, ser incabível a incidência do Imposto de Renda na Fonte na operação de importação dos softwares aludida pela consulente.

15. Quanto à possibilidade de compensação dos tributos cumpre esclarecer que consoante o disposto no artigo 74 da Lei nº 9.430/96, a Secretaria da Receita Federal, atendendo a requerimento do contribuinte, poderá autorizar a utilização de créditos a serem a ele restituídos ou ressarcidos para a quitação de quaisquer tributos e contribuições sob sua administração (grifo nosso). Dispõe o Decreto nº 2.138 de 29 de janeiro de 1997, que regulamentou o disposto naquele artigo, "in verbis":

"Art. 1º É admitida a compensação de créditos do sujeito passivo perante a Secretaria da Receita Federal, decorrentes de restituição ou ressarcimento, com seus débitos tributários relativos a quaisquer tributos ou contribuições sob a administração da mesma Secretaria, ainda que não sejam da mesma espécie nem tenham a mesma destinação constitucional."

16. A Receita Federal expediu a Instrução Normativa nº 21, de 10 de março de 1997, alterada pela Instrução Normativa SRF nº 73 de 15 de setembro de 1997 que disciplina a restituição, o ressarcimento e a compensação de tributos. Com o propósito de orientação à consulente transcrevemos a parte que se segue in verbis: (...)

17. Isto posto, SOLUCIONO a consulta respondendo ao interessado nos termos dos itens acima.

A 1ª Turma de Julgamento da DRJ-Rio de Janeiro I (RJ), por voto de qualidade, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 12-29.222, de 18 de março de 2010 (fls. 1.302 a 1.304), com a seguinte fundamentação (fls. 1.303 e 1.304):

No Despacho Decisório - Parecer Conclusivo nº 20/2007 (fls. 1.118/1.121), a DERAT aponta que:

- a remessa financeira sofria retenção na fonte pelo entendimento de que se tratava de pagamento a residente ou domiciliado no exterior (código 0473);

- o contribuinte do imposto, neste caso, é o residente ou domiciliado no exterior, por ser dele a disponibilidade econômica;

- a responsabilidade pela retenção do imposto compete à fonte pagadora, quando da remessa ao exterior;

- o interessado não é sujeito passivo, mas tão-somente responsável tributário, por determinação legal.

O Despacho Decisório — Parecer recorrido se encontra de acordo com a legislação de regência da matéria. A análise nele apresentada não merece reparo.

A fonte pagadora tem a incumbência legal de reter e recolher o tributo.

A fonte pagadora, que apenas repassa ao Erário o imposto devido por terceiro (como no presente caso), não tem legitimidade para pedir restituição/compensação do valor retido.

A fonte que paga o imposto no lugar do contribuinte, por ter descumprido a obrigação de retê-lo (o que não é o caso), tem legitimidade para pleitear a restituição.

A SRRF da 7ª RF, no processo 13706.001952//2001-34, apenas indicou os dispositivos legais que tratam de restituição, não apreciou a matéria.

A legitimidade para efetuar Consulta não se confunde com a legitimidade para pleitear restituição;

Deve, então, ser mantido Despacho Decisório - Parecer Conclusivo nº 20/2007 (fls. 1.118/1.121), proferido de acordo com a legislação.

É o Meu voto.

O contribuinte foi intimado da decisão *a quo* em 30/03/2010 (fl. 1.307). Irresignado, interpôs recurso voluntário em 16/10/2010 (fls. 1.311 e seguintes).

No voluntário, o recorrente alega, em síntese, que:

- I. é importador de *software* de cópias múltiplas, de prateleira, o qual é tratado como mercadoria, conforme jurisprudência administrativa e judicial, com incidência dos impostos aduaneiros respectivos, interpretação ratificada pela Solução de Consulta nº 77/2002, da Disit/SRRF07. Ocorre que as autoridades monetárias exigiram o recolhimento do IRRF sobre as remessas para o exterior, como se

tratasse de *software* de encomenda, de cópia única, serviço na espécie, obrigando o contribuinte a pagar o IRRF sobre tais remessas, ou seja, não se trata de recolhimento indevido ou a maior que o devido, já que o contribuinte foi obrigado pela autoridade monetária a pagar a exação;

- II. a Solução de Consulta acima reconheceu a não incidência do IRRF sobre as remessas citadas, asseverando que o direito creditório, com a compensação respectiva, deveria ser perseguido nos limites do art. 74 da Lei nº 9.430/96, e destinação infralegal respectiva;
- III. a DERAT-Rio de Janeiro valeu-se de especioso argumento para indeferir a pretensão do contribuinte, indo de encontro ao resultado da Consulta formulada, quando alegou que o Recorrente não teria legitimidade ativa para requerer a restituição, pois se trataria de imposto retido pela fonte, pagadora a terceiro, residente ou domiciliado no exterior;
- IV. a decisão da DRJ, “*além de nula, conforme se verá, não se sustenta nos seus injurídicos argumentos, porque: (a) foi proferida com cerceamento das garantias ao devido processo legal e à ampla defesa; (b) foi proferida por voto de qualidade, na ausência de um dos componentes da Turma Julgadora; (c) não enfrentou todas questões de direito suscitadas na manifestação de inconformidade; (d) desviou-se da questão controvertida originária, sem sequer declinar - adequadamente uma fundamentação jurídica; (e) depois, no mérito, afastando-se da questão dos limites da questão controvertida originária, suscita uma distinção ilegal, entre a legitimidade para a consulta e a legitimidade para o pedido de restituição, que é, data venia, absurda em si mesma*” (fl. 1.317 – transcrição do recurso voluntário);
- V. a decisão por voto de qualidade na Turma de Julgamento da DRJ, inclusive faltando um julgador, vulnera a garantia do devido processo legal, pois a Presidente, que no caso vertente era relatora, somente poderia desempatar em favor da tese esposada por ela, sendo certo que, no voto de qualidade ou Minerva, é necessário distanciamento do julgador qualificado, o que inócorreu no caso destes autos. Ademais a Turma não apreciou os argumentos do então impugnante, encampando apenas a decisão impugnada, e ainda mudou o eixo jurídico da discussão travada na DERAT, pois esta negou a pretensão porque o contribuinte não seria sujeito passivo da obrigação tributária e a Turma afirmou que o contribuinte seria sujeito passivo, porém não deteria legitimidade para requerer a restituição, tudo a demonstrar claro cerceamento do direito de defesa do contribuinte, causa de nulidade da decisão recorrida;
- VI. “*Nos termos do Decreto-Lei nº 5.844/43 o remetente dos rendimentos a beneficiário domiciliado no exterior não tem natureza de mera responsabilidade, de terceiro, enquanto fonte pagadora, mas de verdadeira sujeição passiva, pois a fonte que não retiver o imposto respondera integralmente pelo recolhimento como se o houvesse retido, o que evidencia a responsabilidade solidária pela obrigação*”

tributária, não pelo mero recolhimento do imposto, ante o fato de o Fisco não jurisdicionar o recipiente dos rendimentos” (fl. 1.323 – transcrição do recurso voluntário);

- VII. nos termos do Decreto-Lei nº 5.844/43 (arts. 100, 101 e 103), a fonte pagadora a beneficiários no exterior não se posiciona como mero terceiro a efetuar a retenção, pois há responsabilidade solidária neste tipo de obrigação tributária, inclusive porque o fisco não jurisdiciona o contribuinte alienígena. Nesse caso, a fonte pagadora é sujeito passivo, a teor do art. 121, *caput*, parágrafo único, II, e art. 122 do CTN, estando solidariamente obrigada a pagar a exação, na forma dos arts. 124 e 125 do CTN, tendo, como um dos efeitos da solidariedade, a prescrição a favor ou contra a todos os coobrigados, o que por si só justifica o direito de restituição;
- VIII. *“E o que causa ainda maior espécie, é a recusa por parte da autoridade a quo em observar integralmente o decidido na Solução de Consulta nº 77/02. Também aqui a ilustre autoridade a quo aceita somente parte do decidido, como o fez ao parcialmente aceitar certas disposições do CTN e recusar outras. Acima, a Recorrente transcreveu a Solução de Consulta. Releva notar que a consulta foi admitida, processada e solucionada - pela autoridade competente, o que evidencia que a Recorrente já é considerada sujeito passivo da obrigação tributária pela Secretaria da Receita Federal. De outro modo a consulta teria sido declarada ineficaz, o que não foi o caso, Pois não é juridicamente possível a consulta formulada por quem não seja sujeito passivo da obrigação tributária” (fl. 1.326 – transcrição do recurso voluntário). Registre-se que a Solução de Consulta já reconheceu em tese o direito do consulente, ora recorrente;*
- IX. recebeu 100% dos *softwares* importados, não havendo redução de 15% deles em decorrência do IRRF, e essa realidade não pode escapar ao julgador administrativo, observando-se, inclusive, o critério econômico de interpretação, que foi seguido na Solução de Consulta, sendo certo que a mudança de entendimento pelo Fisco na decisão da consulta necessariamente deveria passar pelo rito do art. 48, § 12, da Lei nº 9.430/96 (*Se, após a resposta à consulta, a administração alterar o entendimento nela expresso, a nova orientação atingirá, apenas, os fatos geradores que ocorram após dada ciência ao consulente ou após a sua publicação pela imprensa oficial*), o que inoocorreu no caso presente.

Por fim, não há registro nos autos de que o contribuinte, que tenciona tratar as importações em debate como mercadoria, tenha recolhido o II, IPI e ICMS.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, Relator

Declara-se a tempestividade do apelo, já que o contribuinte foi intimado da decisão recorrida em 30/03/2010 (fl. 1.307), terça-feira, e interpôs o recurso voluntário em 16/04/2010 (fl. 1.311), dentro do trintídio legal, este que teve seu termo final em 29/04/2010, quinta-feira. Dessa forma, atendidos os demais requisitos legais, passa-se a apreciar o apelo, como discriminado no relatório.

Primeiramente, apreciam-se as preliminares.

No tocante à pretensa nulidade no âmbito da DRJ, pela ausência de um julgador e pela aplicação do voto de qualidade do relator presidente, registre-se que nada há de inaudito em tal procedimento, sendo certo que no âmbito deste CARF assim funciona, respeitado apenas a existência do *quorum* de julgamento e de previsão regimental para tanto.

Nos casos das Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil, na época do julgamento (18 de março de 2010), vigia a Portaria MF nº 58, de 17 de março de 2006, que regulava os julgamentos no âmbito desses Órgãos de deliberação coletiva, e que abaixo se colaciona excerto desse dispositivo, para aclarar a controvérsia:

(...)

Art. 2º As DRJ são constituídas por turmas de julgamento, cada uma delas integrada por cinco julgadores.

(...)

Art. 13. Somente pode haver deliberação quando presente a maioria dos membros da turma, sendo essa tomada por maioria simples, cabendo ao presidente, além do voto ordinário, o de qualidade.

(...)

Assim, o *quorum* de votação é três (maioria dos membros de um colegiado de cinco), cabendo ao presidente o voto de qualidade.

No caso em debate, assim decidiu a Turma de Julgamento (fl. 1.302):

Em sessão desta data, da qual participaram, também, os julgadores Eduardo José Paiva Borba, Elizeu da Silva Marinho e Paulo Bernardo Sant'Anna de Souza (ausente, justificadamente, a julgadora Ylza Maria Lemos de Souza e Lima), ACORDAM os membros da 1ª Turma de Julgamento da DRJ/RJ01, por voto de qualidade, nos termos do Relatório e do Voto que passam a integrar o presente julgado, NEGAR PROVIMENTO à manifestação de inconformidade, mantendo o Despacho Decisório - Parecer Conclusivo nº 20/2007 (fls. 1.118/1.121).

Vencidos os julgadores Eduardo José Paiva Borba e Elizeu da Silva Marinho.

Desta decisão cabe recurso, no prazo de trinta dias de sua ciência, ao I Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

À unidade jurisdicionante, para ciência e demais providências necessárias ao cumprimento deste ato decisório.

Maria de Lourdes Marques Dias — Presidente e Relatora.

Ora, como se vê no julgamento acima transcrito, a decisão ora em debate foi prolatada por 04 julgadores, por voto de qualidade, ou seja, o *quorum* excedia o mínimo de 03 e a decisão respeitou a faculdade regimental do voto diferenciado do Presidente (qualidade), não havendo, neste ponto, qualquer nulidade.

Ainda, não merece prosperar a alegação de que a decisão recorrida é nula ao argumento de que a Turma de Julgamento da DRJ não apreciou toda a matéria de defesa argüida pelo impugnante, pois, consoante remansosa jurisprudência, o órgão julgador não está adstrito a responder a todos os argumentos das partes, mas somente a fundamentar a decisão segundo as razões que lhe pareçam pertinentes (v.g., STF: AI 426.981-AgR e HC 83.073). E, no caso em comento, vê-se que a decisão recorrida foi sucinta, porém adequadamente fundamentada, tendo sido rejeitada a pretensão do impugnante alicerçada no entendimento de que o contribuinte não teria legitimidade ativa para pugnar a restituição perseguida, pois seria mera fonte pagadora, responsável pela retenção do IRRF incidente sobre rendimentos expatriados, bem como pelo fato de que a Solução de Consulta da DISIT07 não teria apreciado a pretensão repetitória.

Assim, neste ponto, sem razão o recorrente.

Quanto à eventual diferença de fundamentação na decisão da DERAT-Rio de Janeiro e na decisão da Turma da DRJ, melhor sorte não socorre o recorrente, primeiramente porque os fundamentos jurídicos da instância *a quo* não vinculam a instância *ad quem*, dentro do bordão de que cabe ao julgador aplicar o direito à espécie, ou seja, a instância superior pode acolher fundamento jurídico diverso para manter ou reformar a decisão recorrida. Em segundo lugar, vê-se que a decisão da DERAT-Rio de Janeiro, em essência, rejeitou a pretensão do impugnante porque ele não seria contribuinte da exação debatida, mas mera fonte pagadora, tese igualmente acatada na decisão da Turma de Julgamento da DRJ.

Para comprovar o acima por último informado, vejam-se os excertos das decisões citadas:

Decisão da DERAT-Rio de Janeiro (fl. 1.119)

No caso concreto ora em exame tem-se que a empresa petionária procedia a importação de software e remetia ao exterior determinado valores monetários para pagamento do mencionado software. A remessa financeira sofria tributação na fonte pelo entendimento de que tratava-se de pagamento a residente ou domiciliado no exterior pela prestação de serviço. Tanto é que o código de recolhimento utilizado era o 0473, código que o MAFON (Manual do Imposto de Renda Retido na Fonte) inclui no grupo de códigos utilizados na tributação de rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior. A legislação que embasa tal tributação está consolidada Capítulo VI do RIR - Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041/1994, e determina, no artigo 743 (posterior art. 682 do Capítulo V do RIR/99), que é contribuinte do imposto de renda, neste caso, os residentes ou domiciliados no

exterior em relação aos rendimentos auferidos no País. É ele o contribuinte por ser dele a disponibilidade econômica, fato gerador do imposto de renda previsto no CTN.

Quanto à responsabilidade pela retenção do imposto, o artigo 791 do RIR/94 e o correspondente artigo 717 do RIR199, (cuja base legal é o Decreto-lei n 2 5.844/43 e a Lei n2 7.713/88) determina que, salvo disposição em contrário, compete à fonte pagadora reter o imposto oriundo dos rendimentos acima referidos. Desta feita é que, quando da remessa ao exterior, a petionária retinha o imposto de renda na qualidade de responsável tributário, por expressa determinação legal.

A partir da Solução de Consulta SRRF/7 RF/DISIT n2 77/02 a petionária deixou de ter a obrigação de efetuar a retenção e o recolhimento do imposto de renda na fonte, na qualidade de responsável tributária.

Quanto aos valores já pagos, objeto do pedido de restituição de fl. 02, tem-se a dizer que o direito à restituição de tributo pago indevidamente ou a maior do que o devido já se encontra assegurado ao sujeito passivo no artigo 165 do CTN. A questão aqui é que a petionária não é sujeito passivo desta relação jurídico-tributária, mas tão somente responsável tributária, por determinação legal, como já exaustivamente exposto. Portanto não tem ela legitimidade para requerer tal direito creditório. (grifou-se)

Decisão da Turma de Julgamento (fl. 1.304)

- o contribuinte do imposto, neste caso, é o residente ou domiciliado no exterior, por ser dele a disponibilidade econômica;

- a responsabilidade pela retenção do imposto compete à fonte pagadora, quando da remessa ao exterior;

- o interessado não é sujeito passivo, mas tão-somente responsável tributário, por determinação legal.

O Despacho Decisório — Parecer recorrido se encontra de acordo com a legislação de regência da matéria. A análise nele apresentada não merece reparo.

A fonte pagadora tem a incumbência legal de reter e recolher o tributo.

A fonte pagadora, que apenas repassa ao Erário o imposto devido' por terceiro (como no presente caso), não tem legitimidade para pedir restituição/compensação do valor retido. (grifou-se)

Pelas partes acima destacadas, vê-se que o fundamento de ambas as decisões pautou-se pela ausência de legitimidade do peticionante para auferir o direito creditório, pois ele não seria o contribuinte do fato gerador, mas mera fonte pagadora obrigada a reter o IRRF sobre os valores remetidos para o exterior.

No ponto, mais uma vez, sem razão o recorrente.

Proseguindo, no tocante à ilegalidade perpetrada pela decisão recorrida ao discriminar a legitimidade para propor processo de consulta daquela para pleitear restituição, igualmente não se vislumbra qualquer nulidade, pois se trata de fundamentação da decisão, a qual será, ou não, acatada nesta instância.

Superadas as preliminares, passa-se ao mérito.

Primeiramente, as competências para solucionar processo de consulta e para apreciar pedidos de compensação são de autoridades diversas no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Assim, tomando como exemplo o ano de 2002, quando foi solucionado o processo de consulta acostado nestes autos e protocolizado o pedido de restituição/compensação, cabia aos Superintendentes Regionais da Receita Federal solucionar os processos de consulta regionalmente (art. 226, IX, da Portaria MF nº 259/2001 – então Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal) e aos Delegados da Receita Federal apreciar os pedidos de compensação (art. 227, XXI, da Portaria MF nº 259/2001), ou seja, o processo de consulta, em si mesmo, não pode deferir direitos creditórios ou compensação, pois a competência para tanto era (e é) dos Delegados da Receita Federal do Brasil.

Obviamente que se reconhece que a questão tributária decidida no processo de consulta pode servir como fundamentação para o deferimento do direito creditório ou a compensação, porém o processo de consulta não pode deferir direito creditório ou compensações, como acima anotado.

A despeito do acima informado, o recorrente assevera que sua sujeição passiva frente à exação discutida havia sido reconhecida pela decisão do Processo Consulta, pois, caso contrário, a consulta seria considerada ineficaz.

Apesar de inteligente tal argumento, não me parece procedente, já que a IN SRF nº 230/2002, que dispunha sobre a consulta acerca da interpretação da legislação tributária e da classificação de mercadorias, no âmbito da Secretaria da Receita Federal, vigente na época dos fatos, em seu art. 2º, I, abaixo transcrito, claramente outorgava autorização ao sujeito passivo de obrigação acessória a demandar a Administração Fiscal, ou seja, considerando o ato de retenção do IRRF pela fonte pagadora nacional como uma obrigação acessória, como aqui sucedeu, patente sua legitimidade como consulente:

Art. 2º A consulta poderá ser formulada por:

I - sujeito passivo de obrigação tributária principal ou acessória;

Com as considerações acima, parece claro que não se pode inferir da Solução de Consulta nº 77/02, exarada pela Disit/7ª Região Fiscal, que o recorrente seria contribuinte de fato e de direito do IRRF incidente sobre as remessas para o exterior, como se viu pela leitura do teor da consulta no relatório deste voto, mas, ao revés, que, no caso em comento, o argumento de que as legitimidades do direito a consultar e o direito a repetir/compensar são diversas tem plausibilidade jurídica, não o sendo especioso, e não havendo na Solução de Consulta citada, em si mesma, o reconhecimento do direito creditório perseguido pelo recorrente.

Ainda, por interessante, apreciando o teor Solução de Consulta nº 77/02 (processo administrativo 13706.001952/2001-34), exarada pela Disit/7ª Região Fiscal (fls. 17 a

19), vê-se que o peticionante é sempre tratado como consulente, porém quando se versa sobre o direito de restituição/compensação (item 15 da Consulta), fala-se em contribuinte, a indicar uma discriminação entre as figuras do consulente e do contribuinte¹.

Superado o ponto acima, passa-se a apreciar se efetivamente o contribuinte tem direito à restituição vindicada nestes autos.

De plano, aqui não cabe invocar o art. 103 do Decreto-Lei nº 5.844/1943 (*Se a fonte ou o procurador não tiver efetuado a retenção do imposto, responderá pelo recolhimento desde, como se o houvesse retido*), como fez o recorrente, pois o IRRF em debate nestes autos foi retido e recolhido aos cofres públicos, ou seja, não ocorreu tal situação e, dessa feita, o recorrente não pode buscar nesse dispositivo uma equiparação ao beneficiário dos rendimentos domiciliado no exterior.

Em outro viés, não se pode afastar a realidade de que a pessoa domiciliada no exterior é a titular da disponibilidade econômica (e jurídica) dos recursos expatriados, sofrendo o ônus do imposto de renda, sendo alcançada em seu patrimônio pela retenção feita no Brasil pela fonte pagadora, **esta que deve reter o IRRF do caso em debate**, como se vê pelas leituras combinadas dos arts. 43 e 45 do CTN, c/c os arts. 685 e 717 do Decreto nº 3.000/99, abaixo transcritos:

art. 43 do CTN. 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:

Art. 45 do CTN. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis. Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam

Art.685 do Decreto nº 3.000/99. 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):

(...)

Art.717 do Decreto nº 3.000/99. Compete à fonte reter o imposto de que trata este Título, salvo disposição em contrário (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, arts. 99 e 100, e Lei nº 7.713, de 1988, art. 7º, §1º).

Na linha acima, aqui não se percebe como se poderia outorgar ao recorrente o direito creditório perseguido, pois parece claro que a pessoa domiciliada no estrangeiro foi quem sofreu o ônus do imposto retido no Brasil, não se podendo estender a pretensão creditória à fonte pagadora, como se o mero fato dos recursos serem expatriados, com uma retenção preventiva (pois os beneficiários dos rendimentos não poderiam ser alcançados pelas autoridades brasileiras), pudesse desnaturar a situação concreta que demonstra que outrem

¹ Observação feita pelo Conselheiro Carlos André Rodrigues Pereira Lima, no curso da sessão de julgamento deste recurso.

auferiu rendimentos e sofreu retenção do IRRF, pessoa essa diversa da fonte pagadora brasileira.

O recorrente ainda invoca o art. 137 do Decreto-Lei nº 5.844/43 (*Aqueles que pagarem rendimentos a residentes ou domiciliados no estrangeiro deverão prestar às repartições do Imposto de Renda todos os esclarecimentos que lhes forem exigidos*), como se tal norma lhe socorresse na pretensão de vê-lo como legitimado a repetir o IRRF pago nas remessas ao exterior. Ora, a norma transcrita tem a mesma inteligência das normas que obrigam as fontes pagadoras nacionais a prestar esclarecimentos ao Fisco no caso de pagamento a pessoas domiciliadas no Brasil, como se vê no art. 927 do Decreto nº 3.000/99 (*Todas as pessoas físicas ou jurídicas, contribuintes ou não, são obrigadas a prestar as informações e os esclarecimentos exigidos pelos Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional no exercício de suas funções, sendo as declarações tomadas por termo e assinadas pelo declarante (Lei nº 2.354, de 1954, art. 7º)*), daí não se outorgando a qualquer fonte pagadora, responsável pela retenção de IRRF, o direito creditório de eventual retenção indevida ou a maior, pois sempre o beneficiário do rendimento é que tem direito a perceber do fisco eventual IRRF recolhido indevidamente.

Interessante ressaltar que caso os *softwares* fossem vendidos no Brasil por algum procurador, mesmo assim a fonte ficaria obrigada a reter o IRRF, exceto se ele não desse conhecimento à fonte de que o proprietário do rendimento reside ou é domiciliado no exterior, quando, então, o próprio procurador ficaria obrigado à retenção (*Art. 721 do Decreto nº 3.000/99. Compete ao procurador a retenção (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 100, parágrafo único): II - quando o procurador não der conhecimento à fonte de que o proprietário do rendimento reside ou é domiciliado no exterior*), ou seja, sempre se tem a figura da fonte obrigada à retenção do imposto (empresa brasileira ou procurador da empresa alienígena), não se podendo imaginar que a empresa brasileira ou procurador pudesse vir a assenhorar-se do imposto pago pela empresa estrangeira.

E ainda se deve rebater a argumentação de que, acaso indevida a tributação do IRRF no caso em comento, não assistiria legitimidade ao estrangeiro residente no exterior de pedir frente à Administração Tributária brasileira o IRRF pago indevidamente, ou seja, pago indevidamente o IRRF, ninguém poderia repeti-lo, levando a um enriquecimento sem causa e indevido do tesouro nacional. Tal argumentação constou de sustentação oral feita pelo patrono do recorrente, em sessão passada, quando o processo saiu com vista.

É verdade que uma leitura apressada do art. 5º, *caput*, da Constituição da República (*Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes...*) poderia levar a compreensão que somente o patrimônio dos brasileiros e estrangeiros residentes do país estariam garantidos. Ocorre que o Supremo Tribunal Federal vem dando uma interpretação mais consentânea com um estado de direito, garantindo aos estrangeiros não residentes ou domiciliados no Brasil direitos e garantias individuais, excetuando-se, por exemplo, aqueles decorrentes da nacionalidade, direitos políticos e alguns direitos sociais. Para tanto, veja-se a transcrição no Informativo STF nº 639, de 14 de setembro de 2011:

Estrangeiro não residente e substituição de pena - 3

Em conclusão, a 2ª Turma concedeu a ordem para afastar o óbice da substituição da pena privativa de liberdade por

restritiva de direito a estrangeiro não residente no país. Na espécie, a Min. Ellen Gracie pediu vista dos autos e, em virtude de sua aposentadoria, a defensoria pública requerera a solução da lide. Nesta assentada, o relator confirmou seu voto. Consignou, de início, que o fato de o estrangeiro não possuir domicílio no território brasileiro não afastaria, por si só, o benefício da substituição da pena. Mencionou haver jurisprudência antiga desta Corte segundo a qual a residência seria apenas um ponto para aplicação espacial da Constituição. Não se trataria, pois, de critério que valorizasse a residência como elemento normativo em si mesmo. Assentou que a interpretação do art. 5º, caput, da CF não deveria ser literal, porque, de outra forma, os estrangeiros não residentes estariam alijados da titularidade de todos os direitos fundamentais. Ressaltou a existência de direitos assegurados a todos, independentemente da nacionalidade do indivíduo, porquanto considerados emanações necessárias do princípio da dignidade da pessoa humana. Alguns direitos, porém, seriam dirigidos ao indivíduo como cidadão, tendo em conta a situação peculiar que o ligaria à pátria. Assim, os direitos políticos pressuporiam exatamente a nacionalidade brasileira. Direitos sociais, como o direito ao trabalho, tenderiam a ser também não inclusivos dos advénsas sem residência no país. **Ademais, afirmou que seria no âmbito dos direitos chamados individuais que os direitos do estrangeiro não residente ganhariam maior significado.** Nesse ponto, concluiu que o fato de o paciente não possuir domicílio no Brasil não legitimaria a adoção de tratamento distintivo e superou essa objeção. Em seguida, o relator verificou que o suposto fato delituoso ocorrera na vigência da Lei 6.368/76, o que, portanto, permitiria a aplicação do entendimento consagrado no STF, no sentido de ser possível a substituição da pena privativa de liberdade por restritiva de direitos desde que o fato fosse anterior à Lei 11.343/2006. Salientou que a Lei 9.714/98 — mediante a qual foi ampliado o rol de penas restritivas de direitos, no ordenamento jurídico brasileiro — não conteria norma específica que proibisse o benefício legal pretendido para os crimes hediondos, mas apenas restringiria essa possibilidade para os crimes que envolvessem violência ou grave ameaça à pessoa, como defluiu do art. 44, I, do CP (“As penas restritivas de direitos são autônomas e substituem as privativas de liberdade, quando: I – aplicada pena privativa de liberdade não superior a quatro anos e o crime não for cometido com violência ou grave ameaça à pessoa ou, qualquer que seja a pena aplicada, se o crime for culposo”) — v. Informativo 594. Por fim, o Colegiado determinou o retorno dos autos para que o juiz da execução penal decida sobre o preenchimento dos requisitos objetivos e subjetivos do art. 44 do CP. **94477/PR, rel. Min. Gilmar Mendes, 6.9.2011. (HC-944477) – grifou-se**

Na linha acima, onde se destacou que seria no **âmbito dos direitos chamados individuais que os direitos do estrangeiro não residente ganhariam maior significado**, deve-se anotar que o direito de propriedade se encontra no rol dos direitos individuais (art. 5º, caput e XXII, da CR88), não sendo razoável aceitar que o estrangeiro não residente, apenas por esse fato, tivesse obstado seu direito patrimonial frente ao erário nacional, no caso do IRRF referido nestes autos, levando a um locupletamento do fisco em face do estrangeiro, quando se sabe que nosso ordenamento jurídico tem verdadeira ojeriza do enriquecimento sem causa ou indevido.

Claramente, nada impediria que o estrangeiro, que sofreu o ônus do imposto referido nestes autos, pugne seu direito frente à Administração Tributária nacional.

Finalizando, o contribuinte pugna pela utilização de um critério econômico de interpretação, pois de fato pagou o IRRF, não tendo recebido mercadorias diminuídas do imposto, mas 100% delas.

A utilização de argumentos econômicos no âmbito jurídico não pode levar a descaracterização dos institutos jurídicos, sob pena do sistema econômico se sobrepor ao jurídico, ou seja, o sistema jurídico (e qualquer outro sistema social) deve perseguir uma pureza metodológica, gerando suas estruturas, em uma autêntica autopeise. Obviamente que não se desconhece que eventualmente uma interpretação econômica pode limitar os efeitos temporais das decisões, como cotidianamente o faz o Supremo Tribunal Federal, quando aprecia os efeitos das declarações de inconstitucionalidade (*ex tunc*, *ex nunc* ou outro momento a ser fixado pelo Tribunal). Entretanto, essa exceção se aplica no controle concentrado de constitucionalidade, situação estranha às decisões do contencioso administrativo fiscal.

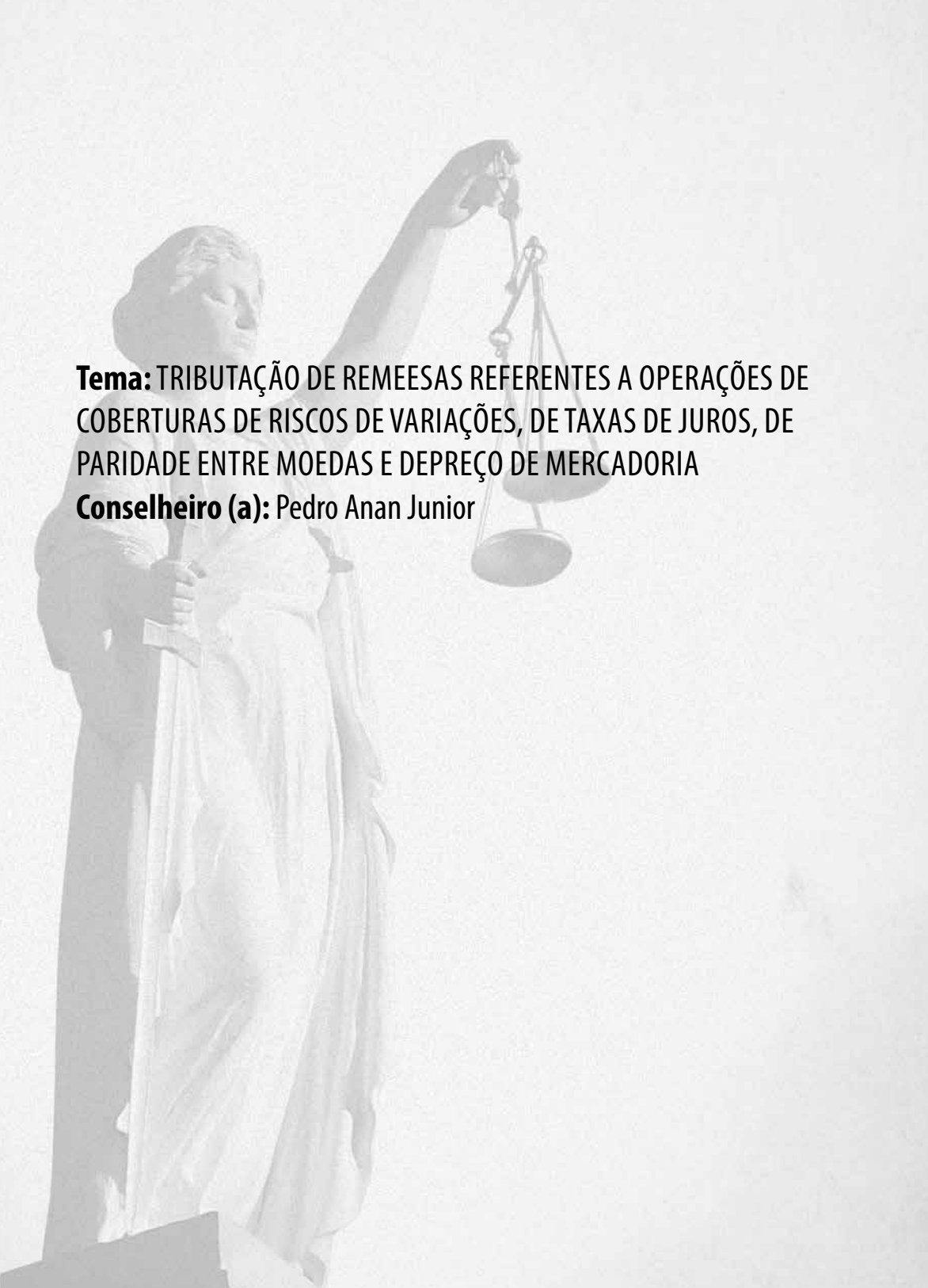
Aqui, registre-se, não se irá ao debate acima, até porque o contribuinte, que tenciona tratar as importações em foco como mercadoria, não as tratou como tal (não há registro do recolhimento de II, IPI ou ICMS nestes autos), pois a discussão tem que ser eminentemente jurídica, e, como se demonstrou nestes autos, o recorrente, mera fonte pagadora, não tem legitimidade para solicitar a restituição do IRRF sofrido pelo beneficiário do rendimento domiciliado no exterior.

Por último, mais não menos importante, não se pode esquecer que a tributação entre contribuintes localizados em países diversos pode sofrer a imposição dos tratados para evitar a dupla tributação, ou seja, nada impede, como no caso destes autos, que o alienígena, deste que domiciliado em país com que o Brasil tenha tratado para evitar dupla tributação, tenha lá utilizado o IRRF aqui retido, na apuração do imposto alhures devido. Isso implica, necessariamente, que para apreciar eventuais direitos creditórios na espécie, mesmo para o alienígena, mister verificar como ele utilizou o imposto aqui retido, ou seja, isso é mais um ponto a evidenciar que não se pode apreciar a imposição tributária ocorrida nestes autos, como um fenômeno interno, nacional, como quer o recorrente, mas, ao revés, é um fenômeno que pode ter impacto além fronteira, mesmo para aquele que ineludivelmente tem direito repeditório, o residente ou a empresa domiciliada no estrangeiro.

Com as considerações acima, REJEITO as preliminares e, no mérito, NEGOU provimento ao recurso.

Assinado digitalmente

Giovanni Christian Nunes Campos



Tema: TRIBUTAÇÃO DE REMEESAS REFERENTES A OPERAÇÕES DE COBERTURAS DE RISCOS DE VARIAÇÕES, DE TAXAS DE JUROS, DE PARIDADE ENTRE MOEDAS E DEPREÇO DE MERCADORIA

Conselheiro (a): Pedro Anan Junior



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



Processo nº 16327.001082/2007-41
Recurso nº 166.573 Voluntário
Acórdão nº 2202-00.172 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de julho de 2009
Matéria IRF - Ano(s): 2002 a 2003
Recorrente LLOYDS TSB BANK PLC
Recorrida 10ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP I

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2001, 2002

IRRF - IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - DECADÊNCIA.
 Nos casos de tributos sujeito ao regime de lançamento homologação o prazo decadencial inicia com a ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

RENDIMENTOS DE RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR - ISENÇÕES E REDUÇÕES - REMESSAS AO EXTERIOR - OPERAÇÕES DE COBERTURA DE RISCOS - HEDGE - ALÍQUOTA ZERO. A alíquota do imposto na fonte incidente sobre os rendimentos auferidos no País, por residentes ou domiciliados no exterior, fica reduzida para zero, nas remessas de valores correspondentes a operações de cobertura de riscos de variações, no mercado internacional, de taxas de juros, de paridade entre moedas e de preço de mercadoria (hedge).


Arguição de decadência acolhida.

Recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, acolher a arguição de decadência para declarar extinto o direito da Fazenda Nacional constituir o crédito tributário relativo ao período de 01/01/2002 a 01/07/2002 e, no mérito, dar provimento ao recurso. Declararam-se impedidos no julgamento os Conselheiros Antonio Lopo Martinez e Gustavo Lian Haddad.


 Nelson Mallmann - Presidente



Pedro Anan Júnior - Relator

EDITADO EM: 12 MAR 2010

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Antonio Lopo Martinez, Heloísa Guarita Souza, Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Pedro Anan Júnior, Gustavo Lian Haddad e Nelson Mallmann (Presidente).

Relatório

Trata-se de auto de infração lavrado contra o LLOYDS TSB BANK PLC, CNPJ nº 61.383.170/0001-97, exigindo o crédito tributário de IRRF no total de R\$ 31.815.686,92, abrangendo principal, multa de ofício de 75% e juros de mora calculados até 29/06/2007, relativamente a fatos geradores de 02/01/2002 até 03/11/2003 (fls.26/33), em decorrência das constatações relatadas no Termo de Verificação Fiscal (fls.06 a 18).

O Banco Central do Brasil - BACEN encaminhou para a Delegacia a de Instituições Financeiras - DEINF - ofício sobre indícios de eventuais irregularidades de natureza fiscal envolvendo o contribuinte.

Nos termos do relatório do BACEN (fls.41/59 e documentos - fls. 60/139), o contribuinte teria realizado diversas operações conjugadas, onde o cliente efetuava uma operação de financiamento à importação com sua matriz no exterior (LLOYDS - Londres) utilizando linhas de crédito em ienes japoneses, posteriormente o cliente efetuada a cessão de dívida onde o Lloyds Bank recebia do importador a quantia equivalente em reais e assumia a dívida deste perante a Matriz em Londres, por fim, era efetuado uma operação de *currency swap* (swap de moedas) de ienes versus dólares norte-americanos com a matriz do Lloyds TSB Bank PLC em Londres.

Estas operações, em conjunto, nos termos do relatório do BACEN, geraram economia do IRRF sobre a remessa de juros ao exterior, uma vez que o Lloyds Bank no Brasil recolheu o IRRF sobre o valor dos juros em yenes, quando deveria tê-lo feito sobre o valor dos juros em dólares.

Desta forma a autoridade lançadora entendeu que as operações conjugadas efetuadas pelo Contribuinte abrangeram conjunto de transações abaixo transcritas:

- a) financiamento em moeda estrangeira a importador brasileiro, pela matriz do Lloyds Bank em Londres, com a utilização de linha de crédito em ienes japoneses;
- b) cessão de dívida do importador brasileiro ao Lloyds Bank em São Paulo (SP);

Processo nº 16327.001082/2007-41
Acórdão nº 2202-00.172



c) operação de *currency swap* (troca de moedas a termo), por meio da qual o passivo assumido pelo Lloyds Bank em São Paulo (SP) e os direitos creditórios do Lloyds Bank em Londres são indexados em dólares norte-americanos.

A Autoridade Lançadora entendeu que as operações de FINIMP, de cessão de dívidas e de *currency swap* são interdependentes e, por este motivo, do ponto de vista tributário, não poderiam ser analisadas individualmente. Pois tais operações foram estruturadas de modo a gerar uma economia do IRRF incidente sobre os juros de uma captação em dólares.

Neste sentido a conclusão da autoridade lançadora, considerando que o resultado das operações conjugadas foi uma captação em dólares semelhante a um empréstimo interbancário internacional, o contribuinte deveria ter recolhido o IRRF sobre os juros em dólares, cuja taxa é superior à taxa de captação em ienes. E neste caso, a alíquota do IRRF incidente sobre os juros de uma captação em dólares não é zero, mas sim, de 15%, o que geraria uma diferença de IRRF que foi objeto do lançamento tributário.

Devidamente cientificado do auto de infração em 18 de julho de 2007, o Contribuinte apresenta tempestivamente impugnação em 16 de agosto de 2007, de fls. 289 a 322, acompanhados dos documentos de fls.323 a 328. Onde alega em síntese:

120. Assim sendo, diante de todo o exposto, e com base na doutrina e jurisprudência acima mencionadas, a Requerente tem como demonstrado a ocorrência da decadência sobre os supostos débitos apurados no período de janeiro a julho de 2002, pois, nos termos do artigo 150, parágrafo 4º, do CTN, decorreram mais de cinco anos entre o fato gerador (data da liquidação dos respectivos contratos de câmbio) e a lavratura do AIIM, o que ocorreu apenas em 18.7.2007. Esses supostos débitos encontram-se, portanto, extintos, nos exatos termos do artigo 156, inciso V, do CTN.

121. Além disso, a Requerente tem como certo que a exigência formulada no AIIM pautou-se exclusivamente na representação elaborada pelo BACEN, a qual não desconsiderou em momento algum as operações efetuadas. A própria Fiscalização tão pouco as desconsiderou.

*122. Ademais, restou demonstrado que a Fiscalização formulou a presente exigência embasada em mera presunção, a exemplo da utilização de taxa de conversão diversa daquela indicada pelo BACEN, para a obtenção do valor a ser remetido. Ainda assim, verificou-se que a fiscalização procedida foi superficial e incompleta, não atendendo para detalhes relevantes, como a inexistência de remessa de diferença positiva ao exterior, quando da liquidação de um dos contratos de *currency swap*.*

*123. No mérito, a Requerente demonstrou, exaustivamente, os objetivos econômicos e empresariais (business purposes) que justificam cada uma das operações envolvidas (FINIMP, cessão de dívida e *currency swap*). Além disso, em face da impossibilidade de pré-estabelecer a remuneração a ser recebida na liquidação da operação de *currency swap* (risco de mercado), não há como considerar que tais operações sejam conjugadas.*

D

124. Em face do nítido propósito negocial e considerando a licitude de que se revestiu os atos praticados pela Requerente, não há que se aplicar in casu a teoria do abuso de direito, mesmo porque referida teoria não encontra guarida em nosso ordenamento jurídico.

125. Por fim, a cobrança da multa no caso em análise (75%) deve ser cancelada, pois, além de revestir-se de caráter nitidamente confiscatório, tendo sido demonstrada a total improcedência da exigência do principal, a cobrança da multa, como acessório, também se mostra totalmente improcedente.

126. Assim, diante de todo o exposto, e com base na doutrina e jurisprudência acima, mencionadas, a Requerente requer seja integralmente acolhida a presente Impugnação para o fim de se reconhecer, em preliminar, a nulidade do AITM lavrado e, no mérito, a total improcedência da exigência fiscal nele contida (incluindo principal, juros de mora e multa punitiva), com o consequente arquivamento do processo administrativo correlato.

Termos em que, requerendo pela posterior juntada de documentos que comprovam os argumentos expostos, pede deferimento.

A autoridade recorrida, ao examinar o pleito, decidiu, por unanimidade em julgar procedente o lançamento. através do acórdão DRJ/SPOI nº 15.980, de 02/01/2008, às fls. 332/364 que teve a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Período de apuração: 02/01/2002 a 03/11/2003

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PRAZO.

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

ABUSO DE DIREITO. DESVIO DE PROPOSITO. *O Fisco não está impedido de interpretar um determinado conjunto de operações para, mediante fatos comprovados, extrair dos mesmos a verdadeira operação subjacente e tributá-la da forma correspondente.*

OPERAÇÕES CONJUGADAS. EMPRESTIMO A IMPORTADOR. CESSÃO DE DÍVIDA. CURRENCY SWAP. *Constatada a ocorrência de desvio do propósito dos recursos de financiamento a importador (FINIMP), devem as operações conjugadas serem consideradas como captação de recursos no mercado internacional entre instituições financeiras do mesmo conglomerado financeiro, sujeitando-se à tributação do IRRF à alíquota de 15%.*

P

Processo nº 16327.001082/2007-41
Acórdão n.º 2202-00.172



MULTA DE OFÍCIO. VALIDADE LEGAL. Nos procedimentos de ofício em que não se constata dolo ou fraude, deve ser aplicada a multa de 75%, nos termos da Lei nº 9.430/96.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. A aplicação dos juros de mora pela Taxa Selic encontra-se prevista na legislação, cuja observância se impõe à autoridade administrativa.

JUNTADA DE PROVAS. PRECLUSÃO. A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; refira-se a fato ou a direito superveniente; destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

Devidamente cientificado dessa decisão em 22/02/2008, ingressou o contribuinte com recurso voluntário tempestivamente em 20/03/2008, onde ratifica os argumentos da impugnação, alegando em síntese:

Teria ocorrido a decadência sobre os fatos geradores ocorridos entre janeiro a julho de 2002;

Que o auto de infração seja considerado nulo uma vez que:

Foi fundamentado exclusivamente em documento elaborado pelo BACEN, que teria convalidado as operações efetuadas, sem ter apresentado embasamento tributário que o justificasse;

Partiu de premissa equivocada, ao considerar as operações de renda fixa, já que a variação cambial impede a previsibilidade quanto a fixação do rendimento final; e,

Foram incorretos os critérios utilizados pela autoridade lançadora para apuração da suposta exigência fiscal.

Alega que caso tenha ocorrido uma captação de recursos por meio de uma operação interbancária o efeito tributário teria sido o mesmo, não tendo como consequência um recolhimento a maior de IRRF.

Argui que a multa aplicada é abusiva, uma vez que não teria ocorrido qualquer infração por parte da Recorrente;

Por fim, alega a impossibilidade da aplicação da taxa SELIC.

É o relatório.

P

Voto

Conselheiro Pedro Anan Júnior, Relator

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade, devendo, portanto ser conhecido.

Antes de analisarmos ao mérito da questão devemos verificar a preliminar arguida pelo Recorrente.

DECADÊNCIA

Podemos verificar que trata-se de atuação referente aos anos-calendários de 2001 a 2002, cuja fiscalização se iniciou em 01/09/2005, quando a contribuinte recebeu a Intimação Inicial (fls. 01), sendo que o auto de infração foi lavrado em 18/07/2007.

Entendo que como se trata de lançamento cujo fato gerador é mensal por se tratar de IRRF, cujo auto de infração foi lavrado em julho de 2007, teria ocorrido a decadência, no que diz respeito aos fatos geradores ocorridos entre janeiro a 01 de julho de 2002. Desta forma, entendo que devemos aplicar ao presente caso, para fins de contagem do início do prazo decadencial o disposto no parágrafo 4º, do artigo 150 do CTN, por se tratar de imposto sujeito ao lançamento por homologação, ou seja o prazo se inicia a partir do fato gerador do tributo que no caso do IRRF é mensal:

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

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

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

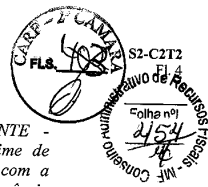
§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 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.

Neste sentido é o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme o acórdão abaixo transcrito:



Processo nº 16327.001082/2007-41
Acórdão n.º 2202-00.172



IRRF - IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - DECADÊNCIA Nos casos de tributos sujeito ao regime de lançamento homologação o prazo decadencial inicia com a ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Lançamento realizado após a homologação tácita não subsiste. (Lei 5.172/66 art. 150 parágrafo 4º).

RECURSO IMPROVIDO. (CSRF/01-04.907)

Desta forma, como ocorreram os fatos geradores de janeiro a 01 de julho de 2002, e o auto de infração só foi lavrado em 18 de julho de 2007, entendendo que operou-se a decadência em constituir o crédito tributário sobre os referidos períodos.

MÉRITO

No mérito devemos verificar se teria ocorrido ou não por parte do Recorrente recolhimento a menor do IRRF por força das operações por ele praticadas.

Conforme foi bem descrito no Termo de verificação fiscal e no relatório elaborado pelo BACEN o Recorrente teria como efetuado as seguintes operações:

- a) financiamento em moeda estrangeira a importador brasileiro, pela matriz do Lloyds Bank em Londres, com a utilização de linha de crédito em ienes japoneses;
- b) ato subsequente teria ocorrido a cessão de dívida do importador brasileiro ao Lloyds Bank em São Paulo (SP), que passou a ser devedor da sua matriz em ienes japoneses;
- c) operação de *currency swap* (troca de moedas a termo), por meio da qual o passivo assumido pelo Lloyds Bank em São Paulo (SP) e os direitos creditórios do Lloyds Bank em Londres são indexados em dólares norte-americanos

No entendimento da autoridade lançadora teria ocorrido operações conjugadas cuja finalidade era o de reduzir a incidência do IRRF quando da remessa dos recursos para o exterior, pois ao invés de se recolher com base em moeda americana o tributo foi recolhido com base em moeda japonesa.

Desta forma, como a autoridade lançadora entendeu que a Recorrente teria praticado operações conjugadas as mesmas deveriam ter sido tributadas com base no artigo 65 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995:

Art. 65. O rendimento produzido por aplicação financeira de renda fixa, auferido por qualquer beneficiário, inclusive pessoa jurídica isenta, a partir de 1º de janeiro de 1995, sujeita-se à incidência do Imposto de Renda na fonte à alíquota de dez por cento.

§ 1º A base de cálculo do imposto é constituída pela diferença positiva entre o valor da alienação, líquido do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, e sobre operações relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF), de que trata a

P 7

Lei nº 8.894, de 21 de junho de 1994, e o valor da aplicação financeira.

§ 2º Para fins de incidência do Imposto de Renda na fonte, a alienação compreende qualquer forma de transmissão da propriedade, bem como a liquidação, resgate, cessão ou repactuação do título ou aplicação.

§ 3º Os rendimentos periódicos produzidos por título ou aplicação, bem como qualquer remuneração adicional aos rendimentos prefixados, serão submetidos à incidência do Imposto de Renda na fonte por ocasião de sua percepção.

§ 4º O disposto neste artigo aplica-se também:

a) às operações conjugadas que permitam a obtenção de rendimentos predeterminados, realizadas nas bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas, bem como no mercado de balcão;

(...)

§ 5º Em relação às operações de que tratam as alíneas a e b do § 4º, a base de cálculo do imposto será:

a) o resultado positivo auferido no encerramento ou liquidação das operações conjugadas;

(...)

Nos termos da referida norma legal são consideradas operações conjugadas, portanto equiparadas a operações de renda fixa, as operações realizadas em bolsa de valores, mercadorias e de futuros e assemelhadas, bem como no mercado de balcão que gerem rendimento predeterminado.

A instrução normativa nº 72, de 10 de setembro de 1997, editado pela Secretaria da Receita Federal, listou alguns exemplos de operações conjugadas:

Art. 2º - São também tributados como de aplicações financeiras de renda fixa os rendimentos auferidos:

I - Nas operações conjugadas que permitam a obtenção de rendimentos predeterminados, tais como as realizadas:

a) - nos mercados de opções de compra e de venda em bolsas de valores, de mercadorias e de futuros ("box");

b) - no mercado a termo nas bolsas de que trata a alínea anterior, em operações de venda coberta e sem ajustes diários;

c) - no mercado de balcão.

Por sua vez o Banco Central do Brasil, regulamentou sobre as operações conjugadas através da Carta Circular nº 3.107, de 10 de abril de 2002:

"Art. 1º O Banco Central do Brasil realizará operações compromissadas de venda de títulos de sua carteira, com compromisso de revenda assumido pelo comprador, conjugadas

Processo nº 16327.001082/2007-41
Acórdão n.º 2202-00.172



S2-C2T2

Folha nº 9



com operações compromissadas de compra de outros títulos, com compromisso de recompra assumido pelo vendedor.

§ 1º As operações compromissadas serão contratadas com a faculdade de livre movimentação dos títulos e terão por objeto somente títulos custodiados no Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic).

§ 2º Para efeito do disposto neste artigo, operações compromissadas conjugadas são aquelas em que:

I - tanto as operações de venda e de compra quanto os compromissos de revenda e de recompra serão liquidados pelos resultados compensados;

II - a diferença entre os valores financeiros das operações de compra e de venda terá de ser, necessariamente, inferior ao preço unitário do título objeto da operação de compra pelo Banco Central do Brasil.

Art. 2º Os preços unitários de venda e de compra dos títulos objeto das operações compromissadas serão estabelecidos pelo Banco Central do Brasil.

Art. 3º A taxa de rentabilidade da operação compromissada de venda será previamente estabelecida pelo Banco Central do Brasil ou definida por meio da realização de leilão informal ("go around").

Parágrafo único. A taxa de rentabilidade da operação compromissada de compra será previamente estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

Art. 4º O Banco Central do Brasil, nas operações de que trata esta Circular, atuará exclusivamente com as instituições credenciadas a operar com o Departamento de Operações do Mercado Aberto (Demab).

Parágrafo único. Essas operações compromissadas não serão computadas para efeito de performance das instituições credenciadas.

Art. 5º Fica o Demab autorizado a:

I - definir o prazo e a taxa de rentabilidade ou o parâmetro de remuneração para as operações compromissadas de que se trata;

II - definir os títulos da carteira do Banco Central do Brasil que serão objeto das operações compromissadas de venda, bem como estabelecer a quantidade máxima a ser ofertada de cada um desses títulos;

III - fixar a quantidade máxima por título que cada instituição credenciada poderá ter em compromissos de revenda da espécie junto ao Banco Central do Brasil;

IV - estabelecer horário limite para a liquidação dos compromissos de revenda e de recompra, inclusive com previsão de multa por atraso;

V - adotar as medidas e baixar as normas complementares julgadas necessárias à execução do disposto nesta Circular.

Art. 6º Esta Circular entra em vigor na data de sua publicação

Podemos verificar que no caso em questão as operações realizadas pelo Recorrente não podem ser consideradas como operações conjugadas, uma vez que não se trata de operação de bolsa de valores, de mercadorias, de futuro ou mercado de balcão ou assemelhado.

Trata-se em realidade de operações distintas que devem ter tratamento jurídico distinto ou seja:

Financiamento a importação – nesse caso quando da remessa dos recursos para o exterior haverá a incidência tributária específica ao presente caso;

Transferência de dívida – também tem tratamento tributário próprio, ou seja é equiparado a aplicação financeira de renda fixa, nos termos do artigo 65, da Lei nº 8.981/95; e,

Por fim a operação de SWAP, também tem tratamento tributário próprio previsto no artigo 74 da Lei nº 8.981/95, e artigos 35 e 36 da Lei nº 9.532/97, e artigo 691 do Regulamento do Imposto de Renda

No caso sob nossa análise não podemos aplicar as operações efetuadas pelo Recorrente o tratamento tributário das operações conjugada, uma vez que não são. Conforme demonstrado acima são em realidade três operações comerciais distintas legítimas realizadas pelo Recorrente todas elas com tratamento tributário distinto.

A Autoridade Lançadora poderia eventualmente querer tributar o Currency SWAP realizado pela Recorrente com sua matriz no Exterior, mas não poderia uma vez que nos termos do artigo 691, inciso IV do Regulamento do Imposto de Renda, tais operações são beneficiadas pela redução da alíquota 0% do imposto:

Art. 691. A alíquota do imposto na fonte incidente sobre os rendimentos auferidos no País, por residentes ou domiciliados no exterior, fica reduzida para zero, nas seguintes hipóteses (Lei nº 9.481, de 1997, art. 1º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 20):

(...)

IV - valores correspondentes a operações de cobertura de riscos de variações, no mercado internacional, de taxas de juros, de paridade entre moedas e de preços de mercadorias (hedge);

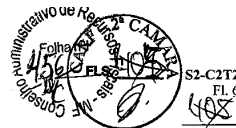
(...)

A finalidade da norma legal acima transcrita é o de proteger as partes de eventuais riscos cambiais de operações no exterior.

No caso das operações praticadas pela Recorrente, no caso do currency SWAP, entendo que em realidade tratam-se de operações de HEDGE, portanto beneficiadas



Processo nº 16327.001082/2007-41
Acórdão n.º 2202-00.172



pela redução da alíquota a 0% do IRRF, tendo em vista que a mesma foi realizada com a finalidade de proteger os ativos e passivos da oscilação da dolar americano e do iêne japonês.

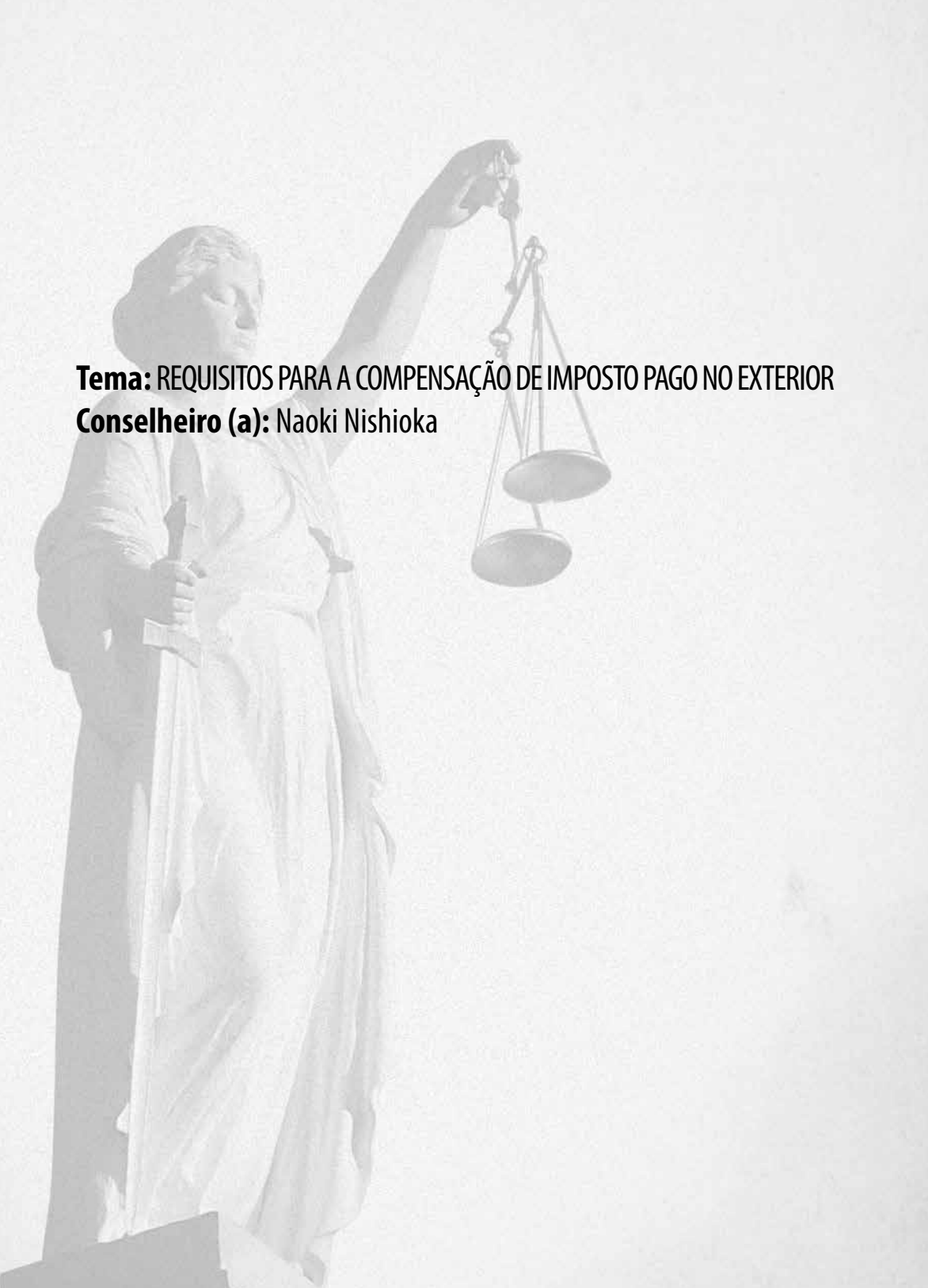
Neste sentido, há decisões desse conselho de contribuintes, conforme podemos verificar nos acórdãos abaixo transcritos:

RENDIMENTOS DE RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR - ISENÇÕES E REDUÇÕES - REMESSAS AO EXTERIOR - OPERAÇÕES DE COBERTURA DE RISCOS - HEDGE - ALÍQUOTA ZERO - A alíquota do imposto na fonte incidente sobre os rendimentos auferidos no País, por residentes ou domiciliados no exterior, fica reduzida para zero, nas remessas de valores correspondentes a operações de cobertura de riscos de variações, no mercado internacional, de taxas de juros, de paridade entre moedas e de preço de mercadoria (hedge). (Acórdão 104-19818)

IRFONTE - REMESSAS A BENEFICIÁRIOS DOMICILIADOS NO EXTERIOR - Aplica-se a alíquota de zero por cento do Imposto de Renda Devido na Fonte sobre o valor das remessas a beneficiários domiciliados no exterior destinadas à liquidação de operações de 'hedge', que se caracterizam como atividades operacionais, normais e usuais da empresa, realizadas nos termos da Resolução CMN 2.012/1993, inclusive quando realizadas mediante operações de 'swap', sendo ineficaz a restrição prevista no art. 1º da Circular Bacen 2.348/1993 que não consta da Resolução CMN 2.012/1993, bem como, no caso, ineficaz a norma prevista no art. 3º da Resolução CMN 2.138/1994, que se converte em condição inexecutável em relação às operações de swap, que foram realizadas no exterior. (Acórdão 105-15504)

Neste sentido entendo que o presente auto de infração não tem como se sustentar, e meu voto é no sentido de reconhecer a decadência nos meses de janeiro a 01 de julho de 2002, e no mérito dar provimento ao recurso apresentado pelo Recorrente.


PEDRO ANAN JÚNIOR



Tema: REQUISITOS PARA A COMPENSAÇÃO DE IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR
Conselheiro (a): Naoki Nishioka

S2-C111
Fl 117

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

Processo n° 13896.000112/2001-64
Recurso n° 176.830 Voluntário
Acórdão n° 2101-00.750 - 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de setembro de 2010
Matéria IRPF - Imposto pago no exterior
Recorrente WALTER JOSÉ DA SILVA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1998

Ementa: IRPF. IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO.

O imposto pago no exterior é compensável quando há reciprocidade de tratamento e o contribuinte faz a prova do pagamento por meio da apresentação de documento devidamente traduzido por tradutor juramentado.

Hipótese em que não há prova do pagamento do imposto no exterior.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em NEGAR provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

Caio Marcos Cândido
Caio Marcos Cândido - Presidente

Alexandre Naoki Nishioka
Alexandre Naoki Nishioka - Relator

EDITADO EM: 05 JAN 2011

Participaram do julgamento os Conselheiros Caio Marcos Cândido, Alexandre Naoki Nishioka, Ana Neyle Olimpio Holanda, José Raimundo Tosta Santos, Odmir Fernandes e Gonçalo Bonet Allage.

Processo nº 13896 000112/2001-64
Acórdão nº 2101-00.750

S2-C111
Fl. 118

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 45/59) interposto em 12 de janeiro de 2009 contra o acórdão de fls. 31/37, do qual o Recorrente teve ciência em 11 de dezembro de 2008 (fl. 43, verso), proferido pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza (CE), que, por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente o auto de infração de fls. 04/07, lavrado em 16 de agosto de 2000, em decorrência de dedução indevida de (a) imposto de renda retido na fonte e (b) imposto pago no exterior, verificada no ano-calendário de 1997.

O relatório contido no acórdão recorrido resume as infrações apontadas e as alegações do Recorrente da seguinte forma:

"Contra o contribuinte identificado nos autos foi lavrado Auto de Infração de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física — IRPF, fls. 04/07, relativo ao ano-calendário de 1997, exercício de 1998, para formalização de exigência e cobrança de crédito tributário no valor total de R\$ 122.656,79, incluindo multa de ofício e juros de mora, estes calculados até 09/2000.

As infrações apuradas pela Fiscalização, relatadas no Demonstrativo das Infrações, fl. 06, foram:

- Dedução indevida de imposto de renda retido na fonte. Segundo registros no IRF/CONS o contribuinte só possui R\$ 140,17 de imposto de renda retido na fonte, código 0561, trabalho com vínculo empregatício;

- Dedução indevida do imposto pago no exterior. O contribuinte não apresentou os valores pagos no exterior. Foi glosado o valor de R\$ 48.359,75.

Os dispositivos legais infringidos e a penalidade aplicável encontram-se discriminados às fls. 05/06.

Inconformado com a exigência, o contribuinte apresentou impugnação em 08/02/2001, fls. 01/03, mediante instrumento procuatório, fls. 23/24, com as alegações a seguir transcritas:

(..)

3) Da glosa do imposto pago no exterior — Com fulcro no artigo 103 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999): "As pessoas físicas que declararem rendimentos provenientes de fontes situadas no exterior poderão deduzir, do imposto apurado na forma do art. 86, o cobrado pela nação de origem daqueles rendimentos, desde que:

I - em conformidade com o previsto no acordo ou convenção internacional firmado com o país de origem dos rendimentos, quando não houver sido restituído ou compensado naquele país; ou

II - haja reciprocidade de tratamento em relação aos rendimentos produzidos no Brasil."

Sendo assim dito, e em conformidade à legislação, o Impugnante apresenta LEI DO IMPOSTO DE RENDA DO MÉXICO (documento 05), cujo artigo sexto salva: "As pessoas residentes no México podem aplicar o Imposto de Renda que

Processo nº 13896 000112/2001-64
Acórdão nº 2101-00.756

S2-CIT1
Fl 119

tiverem pago no exterior sobre rendas provenientes de fontes situadas no exterior como crédito do imposto pagável por elas nos termos do presente, desde que essas rendas sejam de natureza em que haja obrigação de pagar imposto nos termos do presente. A aplicação como crédito mencionada neste parágrafo só estará em ordem quando o Imposto de Renda pago no exterior for incluído na renda obtida ou auferida e acumulada como tributável”.

Podemos por analogia ao Ato Declaratório SRF nº 28, de 26 de abril de 2000 (documento 06) compensar o imposto pago no México na declaração brasileira da mesma maneira que é feito com o imposto pago nos EUA. Tal Ato declara compensável com o imposto devido, no Brasil, o imposto pago nos EUA sobre receitas e rendimentos auferidos, naquele país.

Todo o exposto em acordo com a IN SRF nº 73, de 23 de julho de 1998, art. 1º § 2º: “A prova de reciprocidade de tratamento far-se-á com cópia da lei publicada em órgão de imprensa oficial do país de origem do rendimento, traduzida por tradutor juramentado e mediante declaração desse órgão atestando a reciprocidade de tratamento tributário.”

II. DO PEDIDO

Diante do exposto, requer seja considerada válida a compensação do imposto pago no exterior conforme valores são demonstrados no informe emitido pela Receita Federal (documento 07); que seja considerado o valor total de imposto retido na fonte de R\$ 14.017,60 para que o Impugnante tenha direito à sua restituição original no valor de R\$ 8.239,03 anulando o lançamento do imposto suplementar de R\$ 53.998,15. (...)”

Neste sentido, a Recorrida julgou procedente em parte o lançamento, por meio de acórdão que teve a seguinte ementa:

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

Ano-calendário: 1997

COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO RETIDO NA FONTE. COMPROVAÇÃO. A

O imposto de renda retido na fonte devidamente comprovado pode ser compensado com o devido na Declaração de Ajuste Anual.

COMPENSAÇÃO DE IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. RECIPROCIDADE DE TRATAMENTO. COMPROVAÇÃO. g

Incabível a compensação de imposto pago no exterior quando não atendidos os requisitos estabelecidos na legislação tributária brasileira.

Lançamento Procedente em Parte” (fl. 31).

Não se conformando, o Recorrente interpôs o recurso voluntário de fls. 45/59, por meio do qual procura demonstrar, em síntese, que:

(a) comprovou a reciprocidade de tratamento tributário nos termos do que preconiza a Lei nº 4.862/65, aplicável na época dos fatos, sobretudo por meio dos documentos acostados que instruem sua manifestação;

Processo nº 13896 000112/2001-64
Acórdão n.º 2101-00.750

S2-CITI
Fl. 120

(b) não se aplicam ao caso concreto os requisitos da IN SRF 73/98, uma vez que se trata de atuação fiscal relativa ao ano-calendário de 1997 (art. 105 e 144 do CTN). Ainda que assim não fosse, estar-se-ia diante de enunciado que extrapolou os preceitos da Lei n.º 4.862/65, o que viola o princípio da legalidade e da hierarquia entre normas jurídicas;

(c) a Lei n.º 4.862/65 deve ser interpretada literalmente (art. 111. do CTN), visto que trata de benefício tributário (possibilidade de compensação do imposto pago no exterior com o imposto pago no Brasil), o que reforça, ainda mais, a violação pela IN SRF n.º 73/98 de seus preceitos; e

(d) qualquer imposição de formalismo excessivo para fins de comprovação da reciprocidade de tratamento tributário, tendo em vista a juntada de documentos que por si só já comprovam devidamente o direito à compensação, viola frontalmente os princípios da verdade material, razoabilidade e proporcionalidade. Se é possível verificar que a legislação do México atribui a possibilidade de compensação do imposto pago no estrangeiro, nada mais há que se exigir do contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheiro ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Relator

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

No mérito, a questão debatida cinge-se à alegada possibilidade de dedução do imposto pago no exterior, com o exame da prova da reciprocidade de tratamento entre Brasil e México e consequente análise da comprovação dos pagamentos efetuados.

O Recorrente funda sua pretensão recursal no artigo 12, alínea IV, da Lei n.º 9.250/1995, que prevê a dedutibilidade do valor cobrado pela nação de origem dos rendimentos, desde que haja a reciprocidade de tratamento em relação aos rendimentos produzidos no Brasil. Veja-se:

“Art. 12. Do imposto apurado na forma do artigo anterior, poderão ser deduzidos:

(...)

VI - o imposto pago no exterior de acordo com o previsto no art. 5º da Lei n.º 4.862, de 29 de novembro de 1965.

(...)”

Eis o teor do citado art. 5º da Lei n.º 4.862/1976:

“Art 5º As pessoas físicas, residentes ou domiciliadas no território nacional, que declarem rendimentos provenientes de fontes situadas no estrangeiro, poderão deduzir do imposto progressivo, calculado de acordo com o art. 1º importância-em cruzheiros equivalente ao imposto de renda cobrado pela nação de origem daqueles

Processo nº 13896 000112/2001-64
Acórdão nº 2101-00.750

S2-C111
Fl. 121

rendimentos, desde que haja reciprocidade de tratamento em relação aos rendimentos produzidos no Brasil.”

No mesmo sentido dispõe o art. 103, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto n.º 3.000/1999):

“Art. 103. As pessoas físicas que declararem rendimentos provenientes de fontes situadas no exterior poderão deduzir, do imposto apurado na forma do art. 86, o cobrado pela nação de origem daqueles rendimentos, desde que (Lei nº 4.862, de 1965, art. 5º, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 98):

(...)

II - haja reciprocidade de tratamento em relação aos rendimentos produzidos no Brasil

§ 1º A dedução não poderá exceder a diferença entre o imposto calculado com a inclusão daqueles rendimentos e o imposto devido sem a inclusão dos mesmos rendimentos.

§ 2º O imposto pago no exterior será convertido em Reais mediante utilização do valor do dólar dos Estados Unidos da América informado para compra pelo Banco Central do Brasil para o último dia útil da primeira quinzena do mês anterior ao do recebimento do rendimento (Lei nº 9.250, de 1995, art. 6º).”

Em seu recurso, demonstra o Recorrente que a Lei do Imposto de Renda do México, na época dos fatos, em seu art. 6º, *caput*, primeira parte – cuja cópia traduzida por tradutora juramentada foi acostada nas fls. 16/20 dos autos, bem como novamente apresentada com o recurso voluntário, juntamente com o comprovante das respectivas atualizações, nas fls. 78/115 –, prescreve a aplicação do mesmo tratamento, com o reconhecimento como crédito do imposto pago no exterior. Veja-se o seu teor, extraído da fl. 16 dos autos:

“Artigo 6º. As pessoas residentes no México podem aplicar o Imposto de Renda que tiverem pago no exterior sobre rendas provenientes de fontes situadas no exterior como crédito do imposto pagável por elas nos termos do presente, desde que essas rendas sejam de natureza em que haja obrigação de pagar imposto nos termos do presente. A aplicação como crédito mencionada neste parágrafo só estará em ordem quando o Imposto de Renda pago no exterior for incluído na renda obtida ou auferida e acumulada como tributável. (...)”

O v. acórdão recorrido, contudo, entendeu incabível a compensação do imposto pago no exterior, sob o fundamento de que, “*embora o contribuinte tenha acostado aos autos cópia da Lei do México, país de origem dos rendimentos percebidos, esse documento não atende aos requisitos postos pela legislação tributária brasileira, pois a mesma não se encontra autenticada pela representação diplomática do Brasil naquele país como também não há declaração desse órgão atestando a reciprocidade de tratamento*” (fl. 36).

Para tanto, invoca o teor da Instrução Normativa SRF n.º 073/1998 que, em seu artigo 1º, assim estabelece:

“Art. 1º. Os rendimentos e ganhos de capital auferidos por pessoa física residente no País, de fontes situadas no exterior, inclusive de órgãos do Governo brasileiro localizados fora do Brasil, e os rendimentos e ganhos de capital auferidos

no Brasil por pessoa física não-residente no País estão sujeitos à tributação pelo imposto de renda, conforme o disposto nesta Instrução Normativa, sem prejuízo dos acordos, tratados e convenções internacionais firmados pelo Brasil, para evitar a dupla tributação, ou da existência de reciprocidade de tratamento.

(...)

§2. A prova de reciprocidade de tratamento far-se-á com cópia da lei publicada em órgão de imprensa oficial do país de origem do rendimento, traduzida por tradutor juramentado e autenticada pela representação diplomática do Brasil naquele país, ou mediante declaração desse órgão atestando a reciprocidade de tratamento tributário.

§3. A Secretaria da Receita Federal editará ato declaratório informando os países que adotam reciprocidade de tratamento fiscal de que trata este artigo."

Entendo, contudo, que a mera falta da autenticação, pela representação diplomática do Brasil naquele país, da prova da reciprocidade não tem o condão de desqualificá-la como tal. Com efeito, a legislação que atesta a reciprocidade de tratamento no México foi devidamente juntada aos autos com tradução juramentada, não havendo qualquer dúvida fundada acerca da legitimidade do documento. Aliás, posteriormente à data dos fatos, Brasil e México inclusive firmaram Tratado para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em relação aos impostos sobre a renda, o qual foi aprovado pelo Decreto Legislativo nº 58/2006.

A existência de tradução juramentada dos documentos estrangeiros, aliás, tem sido considerada suficiente pela jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais. É o que se extrai dos acórdãos cujas ementas seguem transcritas:

"(...)

IRPF - IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR - Pode ser deduzido do imposto apurado na declaração de ajuste anual o valor equivalente ao imposto pago no exterior, desde que haja reciprocidade de tratamento em relação aos rendimentos produzidos no Brasil ou, ainda, nos casos de acordo ou convenção firmado com o país de origem dos rendimentos. O ordenamento jurídico pátrio exige, ainda, para a produção de efeitos de documentos redigidos em língua estrangeira, que sejam acompanhados de versão em vernáculo, firmada por tradutor juramentado. Recurso parcialmente provido." (Recurso nº 140.080, 6ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Relator Gonçalo Bonet Allage, j. 11/08/2005, m.v.)

"IRPF - IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR - Os valores relativos a imposto pago no exterior poderão ser deduzidos do imposto apurado na Declaração Anual, observadas as regras fixadas nos acordos firmados com o país de origem dos rendimentos, desde que acompanhados pela documentação pertinente e a respectiva tradução formalizada por tradutor juramentado. Recurso provido." (Recurso nº 136.335, 6ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Relator Romeu Bueno de Camargo, j. 09/07/2004, v.u.)

Quanto a esse aspecto, o Superior Tribunal de Justiça tem dispensado, inclusive, a tradução juramentada, nos casos em que não se contesta a validade do documento em língua espanhola e a tradução é dispensável para sua compreensão, como no caso dos autos.

Processo nº 13896.000112/2001-64
Acórdão nº 2101-00.750

S2-CIT1
Fl. 123

É o que se extrai do seguinte trecho do voto do Ministro Teori Albino Zavascki no julgamento do Recurso Especial n.º 616.103, nos seguintes termos:

"2. Dispõe o artigo 157 do CPC o seguinte: "Só poderá ser junto aos autos documento redigido em língua estrangeira, quando acompanhado de versão em vernáculo, firmada por tradutor juramentado." No caso, não se alega a falsidade dos documentos apresentados, nem qualquer prejuízo à sua compreensão. Alega-se, simplesmente, a falta de tradução. Ora, conforme ressaltou o acórdão recorrido, "os orçamentos apresentados pelo autor, escritos em idioma espanhol, são de fácil compreensão" (fl. 95). Sendo documento cuja validade não se contesta e cuja tradução não é indispensável para a sua compreensão, não é razoável negar-lhe eficácia de prova. O art. 157 do CPC, como toda regra instrumental, deve ser interpretado sistematicamente, levando em consideração, inclusive, os princípios que regem as nulidades, nomeadamente o de que nenhum ato será declarado nulo, se da nulidade não resultar prejuízo para acusação ou para a defesa (pas de nullité sans grief). Não havendo prejuízo, não se pode dizer que a falta de tradução, no caso, tenha importado violação ao art. 157 do CPC.

3. Diante do exposto, nego provimento ao recurso especial. É o voto." (REsp 616103/SC, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 14/09/2004, DJ 27/09/2004, p. 255).

Não obstante o meu entendimento, já consignado no voto do Recurso Voluntário n.º 155.261, sob minha relatoria, no sentido de que "o imposto pago no exterior é dedutível quanto há reciprocidade de tratamento e o contribuinte faz a prova do pagamento através da apresentação de documento devidamente traduzido por tradutor juramentado", o Recorrente não fez prova, no caso concreto, do efetivo pagamento do tributo no exterior.

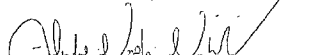
Como se extrai do "Demonstrativo das Infrações", constante na fl. 06 dos autos, o contribuinte foi autuado pela "*dedução indevida do imposto pago no exterior*" sob o fundamento de que "*não apresentou os valores pagos no exterior*".

Compulsando-se os autos, constata-se que, tanto na impugnação como no recurso voluntário, e nos documentos a eles anexados, busca o Recorrente demonstrar a existência de reciprocidade entre o Brasil e o México, porém não apresentou qualquer documento que pudesse fazer prova do pagamento realizado no exterior, não sendo suficiente para tanto a mera declaração do contribuinte. ✕

Assim, em que pese a existência de reciprocidade de tratamento entre os países em referência, não logrou o Recorrente comprovar o efetivo pagamento do tributo no exterior, razão pela qual é de ser mantida a exação.

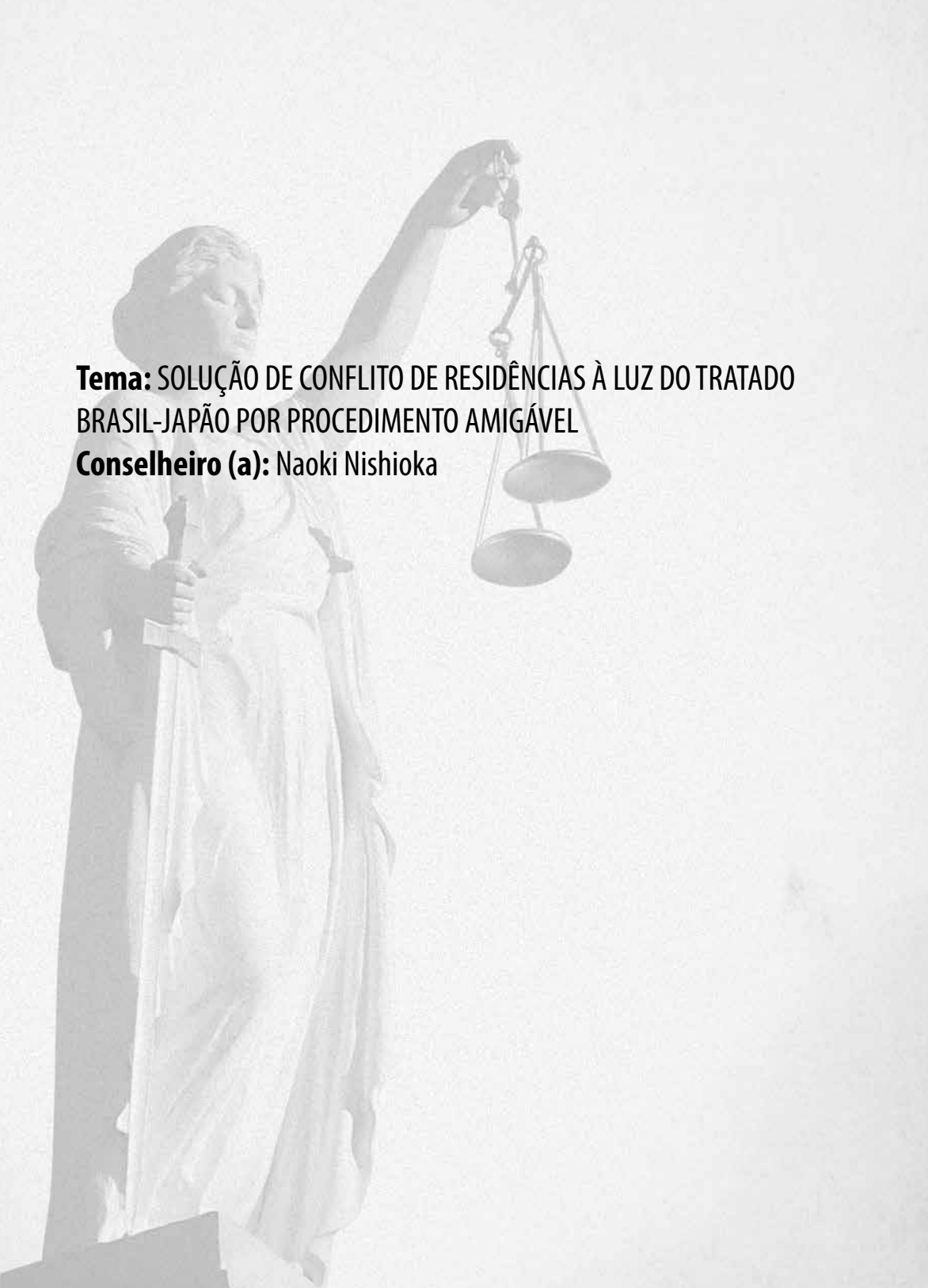
Eis os motivos pelos quais voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões-DF, em 23 de setembro de 2010.


Alexandre Naoki Nishioka

Processo nº 13896.000112/2001-64
Acórdão n.º 2101-00.750

S2-C1T1
Fl. 424



Tema: SOLUÇÃO DE CONFLITO DE RESIDÊNCIAS À LUZ DO TRATADO
BRASIL-JAPÃO POR PROCEDIMENTO AMIGÁVEL

Conselheiro (a): Naoki Nishioka



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

Processo n° 13808.005919/2001-35
Recurso n° 179.647 Voluntário
Acórdão n° 2101-00.858 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de outubro de 2010
Matéria IRPF
Recorrente NOBUO NAYA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1997, 1998, 2000

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. AUSÊNCIA DE DECLARAÇÃO DE RECURSOS DEPOSITADOS EM CONTAS SITUADAS NO EXTERIOR. FALTA DE DEMONSTRAÇÃO DE QUE PARTE DESTES RECURSOS SE DESTINAVA À PESSOA JURÍDICA. PROCEDÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO.

Havendo, *in casu*, a comprovação de que o contribuinte detinha recursos depositados em contas situadas no exterior, posteriormente transferidos para o Brasil, e, mais ainda, não tendo o contribuinte logrado comprovar que a integralidade dos recursos se destinava à pessoa jurídica situada no Brasil, é cabível a tributação efetuada pela fiscalização no que atine à diferença entre os recursos transferidos para o Brasil, e aqueles efetivamente repassados para a referida pessoa jurídica.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DUPLICIDADE DE RESIDÊNCIAS NOS TERMOS DA LEGISLAÇÃO INTERNA DO BRASIL E DO JAPÃO (*DUAL RESIDENCE*). AUSÊNCIA DE PREVISÃO NO ACORDO DE BITRIBUTAÇÃO CELEBRADO DE CLÁUSULAS DE DESEMPATE (*TIE-BREAKER RULES*). CONFLITO DE RESIDÊNCIAS QUE, NOS TERMOS DO ART. 4(2), DEVERIA SER SOLUCIONADO POR PROCEDIMENTO AMIGÁVEL. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DO ACORDO.

Sendo certo que as legislações dos Estados contratantes, a saber, Brasil e Japão, aplicadas em consonância com o artigo 4º do acordo de bitributação celebrado, qualificam o contribuinte como residente, caberia a instauração de procedimento amigável para, nos termos do acordo, solucionar o impasse, permitindo a alocação dos recursos de acordo com as espécies de rendimentos previstas no tratado (conceitos-quadros). Inexistindo mútuo entendimento entre as Partes, pois, não há fundamento para a compensação do imposto recolhido no Japão.

AD ARGUMENTANDUM. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO, PELO CONTRIBUINTE, DE QUE OS VALORES TRANSFERIDOS PARA O BRASIL SÃO OS MESMOS OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO NO JAPÃO, E, IGUALMENTE, QUE REFERIDOS VALORES FORAM RECOLHIDOS NESTE PAÍS. IMPOSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO COM O IRPF, *IN CASU*.

Inexistindo, igualmente, nos autos, prova (i) de que os valores declarados ao Fisco japonês são os mesmos considerados na apuração da omissão de rendimentos no Brasil, e (ii) que referido montante foi tributado naquele país, incabível a compensação com o tributo devido no Brasil.

IRPF. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. CRITÉRIO DE APURAÇÃO.

De acordo com a Lei 7.713/88, o acréscimo patrimonial a descoberto deve ser apurado através de demonstrativo de evolução patrimonial que indique, mensalmente, tanto as origens e recursos, como os dispêndios e aplicações.

IRPF. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. DEMONSTRATIVO DA EVOLUÇÃO PATRIMONIAL.

A impugnação ao demonstrativo da evolução patrimonial deve ser amparada em provas, não bastando meras alegações do contribuinte no sentido de que a fiscalização não considerou determinados valores, tanto na origem dos recursos, como nos dispêndios.

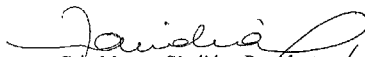
MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

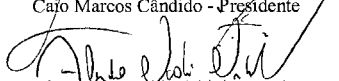
A multa isolada não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício. Precedentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Recurso voluntário parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para excluir os valores cobrados a título da multa isolada, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Caio Marcos Cândido que negava provimento ao recurso em relação à multa isolada aplicada concomitantemente.


Caio Marcos Cândido - Presidente


Alexandre Naoki Nishioka - Relator

EDITADO EM: 18 MAR 2011

Processo nº 13808.005919/2001-35
Acórdão n.º 2101-00.858

S2-CIT1
Fl. 3

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Caio Marcos Cândido, Odmir Fernandes, Gonçalo Bonet Allage, José Raimundo Tosta Santos, Alexandre Naoki Nishioka e Ana Neyle Olímpio Holanda.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em 20 de outubro de 2008 (fls. 549/554) contra o acórdão de fls. 533/539, do qual o Recorrente teve ciência em 03 de outubro de 2008 (fl. 548), proferido pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo II (SP), que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte o auto de infração de fls. 498/500, lavrado em 13 de novembro de 2001 (ciência em 22 de novembro de 2001), em virtude de omissão de rendimentos recebidos de fontes no exterior, acréscimo patrimonial a descoberto e falta de recolhimento de IRPF devido a título de carnê-leão, verificados nos anos-calendário de 1996, 1997 e 1999.

O acórdão teve a seguinte ementa:

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

Ano-calendário: 1996, 1997, 1999

~~RENDIMENTOS OMITIDOS. Restando comprovada nos autos a percepção de rendimentos não devidamente declarados pelo interessado, a autoridade administrativa tem o poder-dever de efetuar o lançamento de ofício do imposto de renda sobre a parcela de rendimentos omitidos e excluir a parcela dos rendimentos tributáveis já declarados.~~

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. O acréscimo patrimonial, não justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis ou isentos e tributados exclusivamente na fonte só é elidido mediante a apresentação de documentação hábil que não deixe margem a dúvida.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO - SIMULTANEIDADE. É cabível o lançamento da multa isolada sobre carnê-leão não recolhido concomitante à multa de ofício sobre o imposto apurado de ofício na declaração inexata, porquanto são multas aplicáveis sobre bases de cálculo distintas e penalizam infrações diferentes.

MULTA ISOLADA. PENALIDADE. APLICAÇÃO RETROATIVA DE LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. Aplica-se a penalidade menos severa estabelecida em legislação posterior à prevista na lei vigente ao tempo da atuação.

Lançamento Procedente em Parte” (fl. 533).

Não se conformando, o Recorrente interpôs o recurso voluntário de fls. 549/554, em que praticamente repete os argumentos contidos em sua impugnação de fls. 503/509.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Alexandre Naoki Nishioka, Relator

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

Trata-se de auto de infração lavrado contra o ora Recorrente visando à cobrança de imposto de renda incidente sobre (i) rendimentos decorrentes de transferências recebidas de fontes no exterior, nos anos-calendário de 1996 e 1997; (ii) acréscimo patrimonial a descoberto, relativo aos anos-calendário de 1996, 1997 e 1999; e, por fim, (iii) ausência de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão, nos anos-calendário de 1996 e 1997.

Aduz o Recorrente, no que toca à apuração de infração decorrente de rendimentos recebidos do exterior, em breve síntese, que (i) não há qualquer base legal para tributação como omissão de rendimentos das diferenças constatadas nas transferências patrimoniais do Recorrente do Japão para o Brasil; (ii) os valores considerados como rendimentos omitidos no país foram oferecidos, igualmente, à tributação no Japão à alíquota de 23,70%, em 1996, razão pela qual o Fisco brasileiro apenas poderia cobrar o restante, isto é, 1,30% do valor apurado, e à alíquota de 32,84%, em 1997, de maneira que não haveria tributo a ser cobrado no Brasil, neste período.

No que atine, por sua vez, ao acréscimo patrimonial a descoberto apurado no ano-calendário de 1996, alega que (i) deveriam ser considerados, nos dispêndios decorrentes de choques emitidos cuja destinação não foi comprovada, os gastos com (a) manutenção de bens móveis e imóveis, (b) cinco quotas no valor de R\$ 5.674,48, e (c) o dinheiro em espécie declarado pelo contribuinte no ano de 1996, sob pena de cobrança dúplice de tributo; (ii) não teriam sido considerados, como origem de recursos, os valores de R\$ 116.355,98, recebidos em decorrência das transferências oriundas do exterior. Quanto ao ano-calendário de 1997, por sua vez, sustenta o Recorrente que deveriam ter sido inseridos nos valores dos cheques emitidos (dispêndios) os gastos com bens móveis e imóveis, supostamente pagos com os mesmos títulos de crédito, e, igualmente, teria havido o mesmo equívoco de deixar de considerar como origem de recursos os montantes recebidos do exterior e apurados como omissão de rendimentos.

No que concerne ao acréscimo patrimonial a descoberto apurado no ano-calendário de 1999, limita-se o Recorrente a afirmar que já teria transferido a sua residência para o Japão, razão pela qual descabida a cobrança de tributo no País.

Por derradeiro, requer o contribuinte a desconsideração da multa isolada, tendo em vista que teria sido cobrada cumulativamente com a multa de ofício, aplicada no mesmo período. *

Em virtude da extensão do arrazoado do Recorrente, oportuno analisar cada argumento de forma separada, a fim de que possam ser tratados, integralmente, todos os pontos suscitados.

(I) Omissão de rendimentos decorrentes de transferências de recursos do Japão para o Brasil

(I.1) Da alegação de ausência de fundamento para a tributação das diferenças apuradas nas transferências patrimoniais

Processo nº 13808.005919/2001-35
Acórdão n.º 2101-00.858

S2-CIT1
Fl. 5

Inicialmente, no que tange à alegação de ausência de fundamento legal para a tributação, como omissão de rendimentos, dos valores transferidos de contas-correntes detidas no Japão, pelo contribuinte, para o Brasil, relativamente aos serviços prestados de agenciamento e manutenção de estagiários junto aos clubes de futebol brasileiros, entendendo não assistir razão ao Recorrente.

Com efeito, como se sabe, o imposto sobre a renda, no ordenamento jurídico brasileiro, obedece ao princípio da tributação em bases mundiais, também designado pela doutrina como *worldwide income taxation*, de tal sorte que todo e qualquer rendimento percebido por residentes nacionais, em qualquer parte do globo, deve ser considerado para a apuração da base de cálculo do referido imposto. A este respeito, pois, oportuno trazer à baila o quanto disposto pelos artigos 3º, §4º, da Lei n.º 7.713/88 e 25 da Lei n.º 9.249/95, *in verbis*:

Lei n.º 7.713/88:

“Art. 3º. (...)

§ 4º 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 a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.”

Lei n.º 9.249/95:

“Art. 25. **Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas** correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.”

Nesse sentido, portanto, os residentes brasileiros, assim entendidos, igualmente, os estrangeiros portadores de visto permanente, tal como estatuído pelo art. 18 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000/1999), são considerados contribuintes e, destarte, têm a sua renda mundial tributada no País a partir da data de ingresso. Confira-se:

“Art. 18. As pessoas físicas portadoras de visto permanente que, no curso do ano-calendário, transferirem residência para o território nacional e, nesse mesmo ano, iniciarem a percepção de rendimentos tributáveis de acordo com a legislação em vigor, estão sujeitas ao imposto, como residentes ou domiciliadas no País em relação aos fatos geradores ocorridos a partir da data de sua chegada, observado o disposto no § 2º do art. 2º (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 61, e Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, art. 12).”

No presente caso, percebe-se, dos documentos acostados aos autos, que o ora Recorrente detinha visto permanente no Brasil até o ano de 2001 (fl. 61), isto é, encontrava-se na posição de residente no país e, portanto, sujeito à tributação (“*subject to tax*”) no período de ocorrência dos fatos geradores, havendo apresentado, inclusive, as declarações de rendimentos relativas aos períodos em referência (fls. 153/174). Assim, tratando-se de contribuinte do imposto de renda, deveria o Recorrente, ao elaborar a sua declaração anual, ter informado a existência de saldos bancários em contas de sua titularidade no exterior, valores estes que, conquanto já integrados ao seu patrimônio, não estariam sujeitos à tributação do imposto de renda, conforme se extrai da própria dicação do dispositivo colacionado.



A este respeito, aliás, a Instrução Normativa n.º 73/1998, consolidando o regramento existente à época, dispôs expressamente a respeito da indicação dos valores em contas-correntes detidas no exterior, cumprindo trazer à baila o quanto estabelecido por seus artigos 7º e 8º, *in verbis*:

“Art. 7º Na Declaração de Ajuste Anual será aplicada a tabela progressiva anual, sendo permitidas todas as deduções previstas na legislação tributária, desde que incorridas a partir da aquisição da condição de residente no Brasil, obedecidos os limites legais.

Art. 8º Na Declaração de Bens e Direitos da Declaração de Ajuste Anual a que se refere o artigo anterior devem ser relacionados na coluna "Situação em 31/12 do Ano Anterior", pormenorizadamente, os bens móveis, imóveis, direitos e obrigações que, no País e no exterior, constituíam o patrimônio da pessoa física e o de seus dependentes na data em que se caracterizou a condição de residente no Brasil.

(...)

§ 2º A pessoa física que passar à condição de residente no País e que não tenha tido essa condição anteriormente **deverá declarar os bens e direitos situados no exterior pelos seus valores de aquisição, convertidos em moeda nacional pela cotação cambial de venda da moeda em que o bem foi adquirido fixada pelo Banco Central do Brasil para a data da aquisição e atualizados até 31 de dezembro de 1995 com base na Tabela constante do Anexo I.**

(...)

§ 5º **Os saldos dos depósitos mantidos em bancos no exterior, assim como as dívidas e ônus reais assumidos no exterior, deverão ser relacionados em reais**, utilizando-se, para a conversão do valor em moeda estrangeira, as cotações cambiais de compra fixada pelo Banco Central do Brasil para o dia em que se caracterizar a condição de residente no Brasil.

§ 6º O tratamento previsto no § 3º aplica-se, se for o caso, aos depósitos mantidos em bancos no exterior, bem assim às dívidas e ônus reais assumidos no exterior.” (grifou-se).

Por esta razão curial, portanto, não havendo, nas declarações do Recorrente, qualquer indicação da existência de valores depositados em contas-correntes detidas no exterior, a simples comprovação, por parte do Fisco, da transferência de recursos detidos pelo contribuinte no exterior já configuraria, de *per se*, hipótese de omissão de rendimentos (cópias dos fechamentos de câmbio às fls. 386/394).

No caso vertente, no entanto, havendo entendido a autoridade fiscalizadora, por ocasião da lavratura do auto de infração, que parte dos valores transferidos para o Brasil pelo contribuinte seriam destinados à Associação Nipo Brasileira de Intercâmbio Futebolístico de Jovens, com o declarado intuito de cobrir as despesas de manutenção dos estagiários, houve por bem considerar que apenas haveria omissão de rendimentos no tocante à diferença apurada entre as transferências de recursos do exterior e o montante repassado à referida associação, razão pela qual escoeireto o procedimento realizado pelo Fisco.

(1.2) Da aplicação do acordo para evitar a dupla tributação celebrado pelo Brasil com o Japão

No que se refere à alegação do Recorrente de que apenas seria cabível a tributação de parcela dos valores transferidos pelo contribuinte, em virtude da aplicação dos dispositivos inseridos no acordo para evitar a bitributação celebrado entre Brasil e Japão, entendendo, igualmente, que não merece guarida a assertiva do Recorrente.

Nesse sentido, consoante se extrai da lição de Gerd Willi Rothmann, os acordos internacionais para evitar a dupla tributação “*representam um sistema de concessões fiscais, baseado na reciprocidade*”, cuja finalidade precípua “*consiste em eliminar ou atenuar a bitributação internacional*” (ROTHMANN, Gerd Willi. *Interpretação e aplicação dos acordos internacionais contra a bitributação*. Tese de doutoramento apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 1978, pp. 148-149).

Os acordos internacionais para evitar a dupla tributação, como se extrai do trecho trazido à baila, representam limitações às competências tributárias dos Estados que deles fazem parte, consistindo, pois, verdadeira delimitação, sob o prisma externo, da soberania dos países. Exatamente por isso, assim, Klaus Vogel, no âmbito do direito comparado, assevera que “*os acordos de bitributação servem como uma máscara, colocada sobre o direito interno, tapando determinadas partes deste. Os dispositivos do direito interno que continuarem visíveis (por corresponderem aos buracos recortados no cartão) são aplicáveis; os demais, não*” (apud SCHOUERI, Luis Eduardo. *Relação entre tratados internacionais e a lei tributária interna*. In: SOARES, Guido Fernando Silva (et. al.) (org.). *Direito internacional, humanismo e globalidade*. São Paulo: Atlas, 2008, p. 585).

De acordo com este breve intróito, portanto, verifica-se que os tratados de bitributação não criam quaisquer direitos ou obrigações para os contribuintes, cingindo-se, destarte, a delinear os limites de atuação da legislação interna em situações abrangidas pelos referidos acordos internacionais.

Vale frisar, por derradeiro, que a celebração das convenções internacionais em matéria de imposto de renda, tanto no que atine ao modelo elaborado pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (“OCDE”), como, igualmente, no que toca àquele elaborado pela Organização das Nações Unidas (“ONU”), funda-se, conforme preleciona Paulo Roberto Andrade, na “*prévia identificação de quem seja a fonte e quem seja a residência*”, requerendo, pois, “*a identificação de, necessariamente, um único país como residência do contribuinte*” (ANDRADE, Paulo Roberto. *Dupla residência de empresas: repercussões e soluções no âmbito da CM-OCDE*. In: COSTA, Alcides Jorge (et. al.). *Direito tributário atual*. São Paulo: Dialética, 2005, pp. 256-272).

Nesse sentido, os tratados contra a bitributação funcionam como autênticas normas de estrutura, isto é, buscam delinear a forma de aplicação de outras normas de direito interno dos Estados de acordo com a espécie de rendimento qualificada nos referidos acordos. Em breve síntese do exposto, convém trazer à baila a lição de Rodrigo Maito da Silveira:

“*Considerando que os tratados contra a bitributação são normas sobre a aplicação de outras normas (as internas), eles acabam por limitar a aplicação do direito interno dos Estados contratantes, distribuindo tributação de situações internacionais, conforme espécies de rendimentos, para as quais se determina,*



em cada caso, qual o Estado pode tributar o rendimento em questão, até que medida pode fazê-lo e em que termos um Estado contratante deve creditar o imposto do outro Estado no cálculo de seu próprio imposto.” (SILVEIRA, Rodrigo Maito da. Aplicação de tratados internacionais contra a bitributação: qualificação de partnership joint ventures. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 158).

Com fulcro em tais premissas, verifica-se que, para fins de análise do presente caso, o Brasil efetivamente celebrou acordo de bitributação com o Japão, incorporado pela legislação interna por meio do Decreto n.º 61.899/67, posteriormente modificado pelo Decreto n.º 81.194/78, que corporificou protocolo celebrado entre os mesmos países no que atine à referida convenção internacional.

Visto, pois, que efetivamente existe acordo internacional abrangendo a situação em referência, cumpria ao contribuinte qualificar, à luz do referido acordo e em consonância com as regras distributivas de competência nele previstas, os rendimentos recebidos por meio de transferências patrimoniais oriundas do Japão, com o fito de comprovar, destarte, que competiria ao Japão a tributação de tais rendimentos em consonância com o acordo internacional firmado entre ambos os Estados.

Sem ingressar, propriamente, na problemática atinente aos conflitos de qualificação possíveis, isto é, nas celeumas, segundo salienta Gerd Willi Rothmann, que *“nascem na interpretação e aplicação de uma convenção internacional, tendo por consequência novas hipóteses de bitributação”* (ROTHMANN, Gerd Willi. Problema de qualificação na aplicação das convenções contra a bitributação internacional. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 76. São Paulo: Dialética), não há dúvidas de que, para aplicar corretamente o acordo, segundo aduz novamente Rodrigo Maito da Silveira, *“faz-se mister a “caracterização de um conceito de direito interno no qual a situação da vida se subsume, em face do conceito jurídico utilizado no tratado”*, tanto no que tange ao item de rendimento dos acordos a ser considerado, que irá determinar o Estado competente para tributar, como a condição de residente ou não-residente de determinado ente (SILVEIRA, Rodrigo Maito da. Op. cit. p. 160).

No hipótese dos autos, o contribuinte não se preocupou em demonstrar, de forma cabal, a origem dos rendimentos transferidos do Japão para o Brasil, de maneira a classificá-lo de acordo com os itens de rendimentos trazidos no tratado Brasil/Japão, consoante se infere dos elementos acostados aos autos, limitando-se, desta sorte, a aduzir que os valores tributados no Japão, independentemente da natureza e qualificação dos rendimentos de acordo com o tratado deveriam ser deduzidos do imposto de renda pago no País.

Parece-me, no entanto, que, muito embora não haja documentos que comprovem especificamente a natureza dos rendimentos auferidos no Japão, submetidos à tributação neste País, trata-se de rendimentos decorrentes da prestação dos serviços de consultoria de futebol e intermediação entre atletas e clubes de futebol no Brasil para a celebração de contratos de estágio nestes últimos, como, inclusive, consta da declaração de rendimentos apresentada às autoridades japonesas, traduzida para o vernáculo nacional (vide fl. 377, p. ex.). Nesse sentido, pois, tratando-se de rendimento decorrente do exercício de atividade empresária, e não decorrente do exercício de profissão liberal, poderia tal rendimento ser qualificado como *“lucros das empresas”*, tal como previsto no art. 5º do acordo celebrado

entre Brasil e Japão, equivalente ao disposto pelo art. 7º da Convenção-Modelo da OCDE, cujo teor é o seguinte:

“Artigo 5. 1) Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante são tributáveis somente nesse Estado Contratante a menos que a empresa realize negócios no outro Estado Contratante por intermédio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa realizar negócios na forma indicada, os seus lucros são tributáveis no outro Estado Contratante, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.”

Vale lembrar, neste esteio, que o conceito de *lucros de empresas*, previsto no artigo em comento, não se refere ao lucro líquido das pessoas jurídicas, como um exame leigo poderia denotar. Em verdade, como lembra Gerd Willi Rothmann em artigo destinado ao tema, “o conceito de lucros do artigo 7º do acordo de bitributação do acordo Brasil-Alemanha [equivalente ao art. 5º do acordo Brasil-Japão] é, pois, um conceito próprio do acordo, não se confundindo com o conceito da legislação interna brasileira relativo ao lucro da pessoa jurídica” (ROTHMANN, Gerd Willi. Problema da qualificação ... Op. cit.). Compreende referido dispositivo, portanto, à luz do acordo e com base nos Comentários da OCDE, considerados *soft law* na interpretação e aplicação dos acordos para evitar a bitributação que se fundamentam na referida Convenção-Modelo, todos os rendimentos auferidos na exploração de uma empresa, isto é, de uma atividade econômica prestada, ressalvados os rendimentos expressamente previstos na Convenção-Modelo de forma expressa, tais como dividendos, juros, royalties, dentre outros, o que abarcaria, pois, os rendimentos referidos *in casu*.

No entanto, ainda que se pudesse aplicar, *in casu*, o quanto disposto pelo artigo 5º do acordo Brasil-Japão, inspirado no art. 7º da Convenção-Modelo da OCDE, fato é que referido dispositivo estabelece como competente para tributar tais rendimentos, de forma exclusiva, o Estado da residência do beneficiário do acordo, apenas atribuindo ao Estado da fonte os rendimentos imputáveis a estabelecimentos permanentes situados neste último.

Percebe-se, portanto, que, para a aplicação do referido dispositivo, como, aliás, de todos os demais relativos à atribuição de competência tributária, cumpre estabelecer qual é a residência do Recorrente para os fins do acordo Brasil-Japão.

Nesta esteira, vale frisar que a qualificação como residente, conforme aduz Alberto Xavier, “pertence ao direito interno dos Estados interessados, a qual tem apenas por limite a natureza da conexão adotada, que deve ser o domicílio, a residência, a sede da direção ou qualquer outro critério de natureza análoga” (XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 297). Este é o teor do artigo 3º, parágrafo primeiro do acordo Brasil-Japão (art. 4º da Convenção-Modelo da OCDE), cujo teor cumpre trazer à baila:

“Artigo 3. 1) Na presente Convenção a expressão **“residente num Estado Contratante” designa as pessoas que, por virtude da legislação desse Estado** estão aí sujeitas a imposto, devido ao seu domicílio, à sua residência, à sede da sua direção ou a qualquer outro critério de natureza análoga” (grifou-se).

Analisando-se, nesse sentido, o conceito de residência da legislação brasileira para os fins da tributação pelo imposto de renda, verifica-se que é considerado domicílio fiscal, à luz do art. 28 do RIR/99, no caso da pessoa física, a “sua residência habitual, assim entendido o lugar em que ela tiver uma habitação em condições que permitam presumir a intenção de mantê-la”. Além deste conceito basilar, indica Ana Cláudia Akie Utumi que

“também são consideradas residentes no Brasil as pessoas físicas estrangeiras que: (i) ingressem no Brasil com visto permanente, a partir da data do ingresso no País; (ii) ingressem no Brasil com visto temporário de trabalho (para trabalhar com vínculo empregatício); (iii) ingressem no Brasil com outros vistos temporários, se aqui permanecerem por prazo superior a 183 (cento e oitenta e três) dias, em um período de 12 (doze) meses” (UTUMI, Ana Cláudia Akie. O não-residente na legislação do imposto de renda. In: TÓRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário internacional aplicado*, v. V. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 135).

No presente caso, como se viu, o Recorrente amolda-se ao conceito de residente brasileiro, eis que possuía, até o ano de 2001 (fl. 61), visto permanente para estadia no País, tendo, igualmente, ao longo deste período, imóveis para sua habitação e veículos, exercendo, também, atividade de cunho empresário no Brasil. Indubitavelmente, portanto, cumpria o Recorrente tanto os requisitos subjetivos, inferidos dos elementos trazidos aos autos, que consistem na intenção de permanecer no País, como, igualmente, aqueles objetivamente elencados pela legislação do imposto de renda.

No que toca à legislação japonesa, por sua vez, compulsando-se o documento intitulado “2009 Income Tax Guide for Foreigners” (Vide: http://www.nta.go.jp/tetsuzuki/shinkoku/shotoku/tebiki2009/pdf/01_44.pdf, acesso em 15/10/2010), editado pela agência nacional de tributação do Japão, órgão oficial de arrecadação do governo japonês (*National Tax Agency*), verifica-se que este país estabelece três distintas classificações, a saber: (i) residentes japoneses, (ii) residentes não permanentes e, por fim, (iii) não residentes, que seriam todos aqueles que não se enquadrassem nas duas definições.

No que se refere aos residentes, dispõe a legislação que são aqueles indivíduos que possuam um domicílio ou residência no País por um ano ou mais, de maneira contínua, classificando-se, por sua vez, como residentes não-permanentes todos aqueles que, não possuindo nacionalidade japonesa, detenham residência no País por um período contínuo de cinco anos, ou intercalado no período de dez anos.

Ora, *in casu*, analisando-se os documentos trazidos aos autos, em especial no que se refere às declarações de imposto apresentadas ao fisco japonês, percebe-se que o Recorrente, além de nacional do Japão, de fato possuía residência na cidade de Shizuoka nos anos-calendário de 1995 a 1999 (fls. 371/384), de maneira que, à luz da legislação japonesa, igualmente se enquadra como residente no Japão para os fins do art. 3º, parágrafo 1º do acordo Brasil-Japão.

Corroborando o exposto, também, o fato de que, além de apresentar declaração do fisco japonês, o Recorrente recolheu ao governo japonês tributo designado “taxa de residência” (fl. 363), de modo que não restam dúvidas acerca da sua qualificação como residente no Japão.

Ora, se o Recorrente, à luz do direito interno de cada país, em consonância com o disposto no art. 3º, parágrafo 1º do acordo de bitributação, é qualificado como residente de ambos os Estados, não há, em princípio, forma de se aplicar, ainda que cabível à espécie, o disposto pelo artigo 5º do acordo (7º da Convenção-Modelo da OCDE), tendo em vista que os dois Estados, como residentes, se outorgariam o direito de tributar de acordo com o tratado.

De fato, consoante verberado linhas atrás, as convenções-modelo utilizadas para celebração dos acordos de bitributação, ao distribuir as competências entre os Estados contratantes, partem do princípio de que, para os fins da convenção, apenas um dos governos

poderia ser considerado como de residência das pessoas físicas e jurídicas. Neste exato sentido, pois, há, nos referidos acordos, via de regra, as chamadas *tie breaker rules*, isto é, as regras de desempate que objetivam delimitar qual dos Estados deve ser considerado de residência para os fins do acordo.

Neste sentido, cumpre trazer à baila a lição de Alberto Xavier, *in verbis*:

“A função das convenções neste domínio é, precisamente a de – partindo do pressuposto de uma dupla residência face aos critérios do direito interno – definir qual das duas residências prevalecerá para efeitos tributários, escolhendo uma (residência escolhida) em detrimento da outra (residência preterida).

O primeiro corolário desta regra consiste em que, no sistema convencional, a residência fiscal só pode ser uma (princípio da unicidade da residência), de tal modo que se em face dos critérios da Convenção, uma pessoa for considerada fiscalmente residente num Estado, passa a ser automaticamente “não residente” no outro, ainda que o estatuto de residente lhe seja atribuído pela lei interna deste último”(XAVIER, Alberto. Op. cit. p. 298).

Na esteira da lição de Xavier, portanto, verifica-se que os acordos de bitributação, via de regra, contêm regras específicas, no caso de contribuintes pessoas físicas, para delimitação do Estado de sua residência, em consonância com o estatuído no parágrafo 2º do artigo 4º da Convenção-Modelo da OCDE, que culminam com a celebração de procedimentos amigáveis entre os Estados, nas hipóteses em que não se chegue a um denominador comum.

A respeito de tais regras, oportuna a lição de André Carvalho, *in verbis*:

“No caso das pessoas físicas, a dual residence é decidida a favor de um Estado Contratante segundo as normas do parágrafo primeiro do Artigo 4º, que contém diversos critérios de conexão subsidiária ou testes de desempate (preference rules) que devem ser aplicados em ordem serial. Ou seja, persistindo o empate em um teste, recorre-se ao seguinte, até o eventual “desempate” por intermédio de procedimento amigável: 1- Habitação permanente; 2- Centro de interesses vitais (relações pessoais e econômicas mais estreitas); 3- Moradia habitual (habitual abode); 4- Nacionalidade; e 5- Procedimento amigável.” (CARVALHO, André. O escopo subjetivo de aplicação dos acordos para evitar a dupla tributação: a residência. In: TÔRRES, Helene Taveira. Direito tributário internacional aplicado, v. V. São Paulo: Quartier Latin, 2009, pp. 173-174).

Em que pese a existência, via de regra, de procedimentos prévios previstos pelos próprios tratados para definir a residência antes do recurso ao procedimento amigável, ou ao mútuo entendimento, verifica-se que o acordo celebrado entre Brasil e Japão apresenta uma inversão de critérios.

Com efeito, examinando-se o texto do artigo 3º, parágrafo 2º, equivalente ao famigerado artigo 4(2) da Convenção-Modelo da OCDE, apenas há a previsão de definição da

residência, em casos de duplicidade, por meio de mútuo entendimento entre as partes contratantes, é dizer, por procedimento amigável entre as autoridades de ambos os Estados. Nesse sentido, convém trazer a lume o texto do citado dispositivo legal, *in verbis*:

“Artigo 3. 2) Quando, pôr força das disposições no parágrafo (1), uma pessoa for residente em ambos os Estados Contratantes, as autoridades competentes determinarão por mútuo entendimento o Estado Contratante no qual aquela pessoa será considerada como residente, para os fins desta Convenção” (grifou-se).

Nesse mesmo sentido, compulsando-se os termos da “Troca de notas (23/03/1976) e memorando de entendimentos” entre os Estados, verifica-se, de fato, que optaram por inverter a regra constante da Convenção-Modelo da OCDE, e mesmo da ONU, estabelecendo a necessidade *a priori* de submissão da questão ao mútuo entendimento, vertendo apenas em balizas para referida solução as regras de desempate, que deveriam nortear o entendimento das autoridades competentes. Confira-se:

“1. Com referência ao parágrafo 2 do Artigo 3 da Convenção:

Quando um indivíduo for residente em ambos os Estados Contratantes, a questão será resolvida por mútuo entendimento, observando-se as seguintes regras: a - será considerado residente no Estado Contratante em que tenha uma habitação permanente à sua disposição. Se tiver uma habitação permanente à sua disposição em ambos os Estados Contratantes, será considerado residente no Estado Contratante com o qual mantenha mais estreitos laços pessoais e econômicos (centro de interesses vitais); b- se o Estado Contratante no qual tenha seu centro de interesses vitais não puder ser determinado, ou se não tiver uma habitação permanente a sua disposição em qualquer um dos Estados Contratantes, será considerado residente no Estado Contratante no qual habitualmente permaneça; c - se habitualmente permanecer em ambos os Estados Contratantes ou em nenhum deles, será considerado residente no Estado Contratante do qual for um nacional; d - se for nacional de ambos Estados Contratantes ou de nenhum deles, as autoridades competentes dos Estados contratantes resolverão a questão por entendimento mútuo.”

Sendo certo, portanto, que eventuais conflitos acerca da existência de dupla residência devem ser submetidos, no caso específico do acordo Brasil-Japão, ao mútuo entendimento das autoridades competentes, verifica-se, desde já, que não compete a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tal mister. Aliás, ainda que assim não fosse, o que se admite apenas para fins argumentativos, convém salientar que inexitem, nos autos, elementos aptos a comprovar qual seria a residência do contribuinte para os fins do referido acordo, sendo esta, pois, mais uma razão para rechaçar o argumento ventilado pelo Recorrente.

Por todas as razões explicitadas, portanto, afigurando-se o Recorrente residente no Brasil e no Japão, à luz das legislações brasileira e japonesa, e, igualmente, de acordo com os termos do tratado, não há mecanismos para distribuir de maneira correta as competências conforme as espécies de rendimentos previstas no acordo de bitributação, nem para viabilizar a compensação do imposto pago, na forma do art. 22 do acordo Brasil-Japão, razão pela qual rejeito a alegação do Recorrente.

Por derradeiro, além de todo o exposto, cumpre verberar que não logrou o contribuinte comprovar, como acertadamente aduziu a Recorrida, (i) que os rendimentos tributados no Japão, discriminados às fls. 511/516, são exatamente os mesmos transferidos para o País e objeto de tributação no Brasil, e (ii) que os valores apresentados nas declarações ao

fisco japonês efetivamente foram recolhidos àquele Estado, de modo que não merecem prosperar suas alegações.

(II) Acréscimos patrimoniais a descoberto verificados nos anos-calendário de 1996, 1997 e 1999

No que atine, especificamente, aos acréscimos patrimoniais a descoberto, cumpre frisar, primeiramente, que não é a autoridade fazendária quem presume a omissão de receita, mas a própria Lei. Trata-se, portanto, de presunção legal instituída pelo legislador ordinário na Lei Federal n.º 7.713/88. Confira-se:

“Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.”

Em consonância com o preceito legal citado, o Regulamento do Imposto sobre a Renda, editado pelo Decreto n.º 3.000/99, assim dispõe:

“Art. 55. São também tributáveis (...):

XIII - as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física, apurado mensalmente, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva; (...).”

Com fundamento na presunção em referência, portanto, cabe ao Recorrente, uma vez demonstrado pela fiscalização um excesso de dispêndios em comparação com a origem dos recursos, a cabal demonstração da origem dos valores gastos, de tal sorte a afastar a prova erigida, pela própria legislação, em favor do Fisco.

Nesse sentido, no que toca ao ano-calendário de 1996, não logrou o contribuinte provar que parte dos cheques emitidos, sem comprovação de sua destinação, efetivamente se referiam aos gastos efetuados com a manutenção de bens móveis e imóveis, razão pela qual não merece guarida a assertiva de cobrança dúplice. Ainda a este respeito, igualmente, não foi acostada aos autos, pelo contribuinte, qualquer prova de que (i) os dispêndios efetuados com as quotas, no valor de R\$ 5.674,48, nos meses de agosto a dezembro (fl. 473), e (ii) relativos à declaração de manutenção de dinheiro em espécie ao final do ano-calendário, também seriam referentes aos cheques emitidos pelo contribuinte sem origem comprovada (fls. 464/466).

Vale frisar, igualmente, que nas planilhas de fls. 464/466 não há cheques coincidentes, ao menos em valores, com os demais dispêndios apurados pelo contribuinte (fl. 473), razão pela qual não prospera a assertiva de que estariam sendo cobrados valores em duplicidade.

Movendo-se para a análise do ocorrido no ano-calendário de 1997, por seu turno, podem ser extraídos equívocos idênticos de interpretação pelo contribuinte, na medida em que, havendo a inversão do ônus da prova em seu desfavor, operada pelo comando do art. 3º, §1º, da Lei n.º 7.713/88, cumpriria ao Recorrente demonstrar, especificamente, a

coincidência dos valores dos cheques, sem comprovação de origem, com os montantes gastos pelo mesmo contribuinte com a manutenção de bens móveis e imóveis.

Quanto à alegação de que não constariam, nos demonstrativos de variação patrimonial relativos aos anos-calendário de 1996 e 1997, os lançamentos referentes aos rendimentos considerados omitidos pelo contribuinte nas transferências de recursos do Japão, nos montantes, respectivamente, de R\$ 116.355,98 e R\$ 11.551,13, igualmente não merece guarida a alegação.

De fato, compulsando-se o demonstrativo de variação patrimonial do ano-calendário de 1996, verifica-se que todas as transferências, consideradas como omissão de rendimentos, foram registradas no quadro de origem de recursos, especificamente na rubrica designada “rendimentos omitidos”, nos meses de março, julho, agosto, setembro e dezembro. Do mesmo modo, no que tange ao ano-calendário de 1997, também foram registrados, no cômputo da origem dos recursos do contribuinte, os valores considerados omitidos nos meses de janeiro, fevereiro, março e maio, de maneira que não assiste razão ao Recorrente.

Por estas razões, pois, não logrou o Recorrente demonstrar a origem de referidos valores, não cumprindo com ônus que lhe competia. É esse, a propósito, o entendimento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em caso análogo:

“ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. Constitui-se rendimento tributável o valor correspondente ao acréscimo patrimonial não justificado pelos rendimentos tributáveis declarados, não tributáveis, isentos, tributados exclusivamente na fonte ou de tributação definitiva.

ÔNUS DA PROVA. Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos utilizados para acobertar seus acréscimos patrimoniais.

Recurso negado”

(Recurso Voluntário n.º 157640, Primeiro Conselho de Contribuintes, 2ª. Câmara, Relatora Conselheira Vanessa Pereira Rodrigues Domene, j. em 29/05/2008).

Por derradeiro, no que concerne ao acréscimo patrimonial a descoberto apurado ano-calendário de 1999, não assiste razão ao Recorrente quando afirma que os dispêndios apurados pela fiscalização “*não têm base legal porque o recorrente já tinha transferido a sua residência, em definitivo, para o Japão*” (fl. 553).

De fato, consoante asseverado linhas atrás, o contribuinte ainda era residente no país, com visto permanente válido, até o ano de 2001 (fl. 61), razão pela qual, não havendo apresentado o contribuinte a declaração de saída definitiva do País, em consonância com o estatuído pelo art. 16 do RIR/99, afigura-se descabida a sua argumentação.

(III) Da concomitância de multa isolada com a multa de ofício

Quanto à alegação de que seria incabível a cobrança concomitante das multas de ofício e isolada, por constituir tal prática um *bis in idem* punitivo, entendo que assiste razão ao Recorrente.

Isto porque o artigo 44 da Lei n. 9.430/96, à época da lavratura do auto de infração, instituía duas únicas multas de ofício, a de 75% (inciso I) e a qualificada de 150% (inciso II), estabelecendo o seu §1º, assim, formas excludentes de cobrança das referidas multas, “juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos” ou “isoladamente”, nas demais hipóteses, inclusive a do inciso III.

Não permitia mencionado artigo 44, portanto, em especial compulsando-se a legislação então vigente, a cobrança de duas multas concomitantes, a de ofício e a isolada, mesmo porque, como é cediço, a ausência de declaração de determinado rendimento na declaração de ajuste pressupõe, igualmente, a falta de sua tributação de maneira antecipada, o que significa dizer, por outro giro, que a falta de antecipação do recolhimento constitui *iter* procedimental necessário à ausência de oferecimento do respectivo valor na declaração de ajuste.

O entendimento ora esposado encontra supedâneo, inclusive, na jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais e do Primeiro Conselho de Contribuintes:

“MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO – CONCOMITÂNCIA – MESMA BASE DE CÁLCULO – A aplicação concomitante da multa isolada (Inciso III do parágrafo 1º do art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996) e da multa de ofício (Incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo.”

(Câmara Superior de Recursos Fiscais, 1ª Turma, Recurso do Procurador nº. 106-131314, relatora Conselheira Leila Maria Scherrer Leitão, sessão de 15/06/2004)

“MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA - IMPOSSIBILIDADE - A multa isolada não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício. Precedentes da 2ª Câmara e da Câmara Superior de Recursos Fiscais.”

(1º Conselho de Contribuintes, 2ª Câmara, Recurso Voluntário nº. 153.562, relator Conselheiro Alexandre Naoki Nishioka, sessão de 23/04/2008)

“MULTA ISOLADA - CONCOMITÂNCIA- A multa isolada não pode ser cobrada concomitantemente com a multa de ofício, evitando-se a dupla penalidade para uma mesma infração.”

(1º Conselho de Contribuintes, 4ª Câmara, Recurso Voluntário nº. 134.959, relator Conselheiro José Pereira do Nascimento, sessão de 13/05/2004)

“MULTA ISOLADA- MULTA DE OFÍCIO – CONCOMITÂNCIA - É inaplicável a multa isolada concomitantemente com a multa de ofício, tendo ambas a mesma base de cálculo.”

(1º Conselho de Contribuintes, 6ª Câmara, Recurso Voluntário nº. 141.639, relatora Conselheira Ana Neyle Olímpio Holanda, sessão de 20/10/2004)

“MULTA ISOLADA CUMULADA COM MULTA DE OFÍCIO - Pacífica a jurisprudência deste Conselho de Contribuintes no sentido de que não é cabível a aplicação concomitante da multa isolada prevista no art. 44, parágrafo 1º, inciso III da Lei nº 9.430/96, com multa de ofício, tendo em vista dupla penalização sobre a mesma base de incidência.”

Processo nº 13808.005919/2001-35
Acórdão n.º 2101-00.858

S2-C1T1
Fl. 16

(1º Conselho de Contribuintes, 6ª Câmara, Recurso Voluntário nº. 137.200, relator Conselheiro José Ribamar Barros Penha, sessão de 13/05/2004)

Nesse sentido, sendo certo que os valores de R\$ 5.680,00 e de R\$ 5.674,00, transferidos do Japão para conta-corrente do Recorrente foram considerados rendimentos omitidos, por ocasião da lavratura do auto de infração ora combatido, e, destarte, tiveram sobre si imputada multa de ofício à proporção de 75% (fl. 499), afigura-se descabida a cobrança, em duplicidade, de multa isolada (fl. 500), razão pela qual entendo proceder, nesta parte, a irresignação do Recorrente.

(IV) Parte Dispositiva

Eis os motivos pelos quais voto no sentido de DAR PARCIAL provimento ao recurso, determinando, especificamente, a exclusão dos valores cobrados do contribuinte a título de multa isolada, eis que incabível a sua exigência em concomitância com a multa de ofício.


Alexandre Naoki Nishioka



Tema: FLORESTAS PARTICULARES INDIVISAS COM FLORESTAS SOB
REGIME PÚBLICO

Conselheiro (a): Giovanni Christian Nunes Campos



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

Processo n° 10980.016398/2007-48
Recurso n° 886.314 Voluntário
Acórdão n° **2102-01.850 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 12 de março de 2012
Matéria ITR - Área de preservação permanente e área de reserva legal
Recorrente PORCELANA SCHMIDT S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2003, 2004, 2005

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Comprovada a regularidade do procedimento fiscal, que atendeu aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN e presentes os requisitos do art. 10 do Decreto n° 70.235, de 1972, não há que se cogitar em nulidade do lançamento.

FLORESTAS DE PROPRIEDADE PARTICULAR INDIVISAS COM OUTRAS SUJEITAS AO REGIME ESPECIAL DE DIREITO PÚBLICO. ART. 9º DA LEI Nº 4.771/64. ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA. NÃO INCIDÊNCIA DO ITR.

Como o fundamento de validade da exigência da averbação da Reserva Legal é extraído do próprio Código Florestal (art. 16, § 8º, da Lei n° 4.771/65), parece razoável opor a obrigação da averbação à outra norma do próprio Código Florestal, no caso, o art. 9º (*As florestas de propriedade particular, enquanto indivisas com outras, sujeitas a regime especial, ficam subordinadas às disposições que vigorarem para estas*), como pugnado pelo recorrente. Ora, se o próprio Código limita a utilização das florestas privadas no entorno daquelas sujeitas a regime especial, parece plausível excluir a área de floresta particular do ITR, enquadrando-a no art. 10, II, "c", da Lei n° 9.393/96 (área sobre regime de servidão florestal, como constava na redação dada pela MP 2166-67, vigente na época dos fatos geradores) ou mesmo como uma atípica reserva legal.

MULTA DE OFÍCIO.

Nos casos de lançamento de ofício aplica-se a multa de ofício no percentual de 75%, prevista na legislação tributária, sempre que for apurada diferença de imposto a pagar.

Processo nº 10980.016398/2007-48
Acórdão n.º 2102-01.850

S2-CIT2
Fl. 256

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Súmula nº 4, Portaria CARF nº 52, de 21 de dezembro de 2010)

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em REJEITAR as preliminares e, no mérito, por maioria de votos, em DAR PARCIAL provimento ao recurso para reconhecer uma área de utilização limitada de 4.853,0 hectares. Vencida a Conselheira relatora que negava provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos.

Assinado digitalmente

Giovanni Christian Nunes Campos – Presidente e Redator designado

Assinado digitalmente

Núbia Matos Moura – Relatora

EDITADO EM: 28/06/2012

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Atilio Pitarelli, Carlos André Rodrigues Pereira Lima, Giovanni Christian Nunes Campos, Núbia Matos Moura, Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti e Rubens Maurício Carvalho.

Relatório

Contra PORCELANA SCHMIDT S/A foi lavrado Auto de Infração, fls. 108/118, para formalização de exigência de Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), relativa ao imóvel denominado Gleba Guaraguaçu, com 5.200,6 ha (NIRF 1.356.537-0), exercícios 2003 a 2005, no valor de R\$ 5.007.026,39, incluindo multa de ofício e juros de mora, calculados até 31/10/2007.

A infração imputada à contribuinte foi falta de recolhimento do imposto, apurada em razão das seguintes alterações efetivadas em suas Declarações de ITR:

Documento assinado digitalmente conforme MITR 2003 de 24/08/2001	Declarado	Apurado no Auto
---	------------------	------------------------

Autenticado digitalmente em 28/06/2012 por GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS. Assinado digitalmente em 28/06/2012 por NUBIA MATOS MOURA. Assinado digitalmente em 02/07/2012 por GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS

Impresso em 17/10/2012 por MARIA APARECIDA PEREIRA DOS SANTOS

Processo nº 10980.016398/2007-48
Acórdão nº 2102-01.850

S2-C1T2
Fl. 257

		de Infração
02-Área de Preservação Permanente	4.403,5 ha	192,6 ha
03-Área de Utilização Limitada	678,5 ha	0,0 ha

ITR 2004 e 2005	Declarado	Apurado no Auto de Infração
02-Área de Preservação Permanente	192,7 ha	192,6 ha
03-Área de Utilização Limitada	4.853,0 ha	0,0 ha

No Auto de Infração a autoridade fiscal afirma, em suma, que a glosa da área de preservação permanente seria em razão da apresentação intempestiva do ADA, para os exercícios 2003 e 2004. Entretanto, a despeito de tal afirmação, considerou, para os três exercícios (2003 a 2005), uma área de preservação permanente de 192,6 ha, que consta de Laudo, fls. 21/26, apresentado pelo contribuinte. Já a glosa da área de utilização limitada foi justificada na falta de averbação à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente. Esclareça-se que a contribuinte apresentou Termos de Compromisso de Conservação de Área de Reserva Legal, firmados em março de 2005, para sete matrículas do imóvel, cujo somatório das áreas de reserva legal perfaz apenas 144,02 ha.

Inconformada com a exigência, a contribuinte apresentou impugnação, fls. 126/152, e a autoridade julgadora de primeira instância julgou procedente o lançamento, conforme acórdão DRJ/CGE nº 04-19.118, de 20/11/2009, fls. 189/197.

Cientificada da decisão de primeira instância, por via postal, em 20/01/2010, Aviso de Recebimento (AR), fls. 200, a contribuinte apresentou, em 18/02/2010, recurso voluntário, fls. 203/245, trazendo as alegações a seguir resumidamente transcritas:

VII. CONCLUSÃO

Em síntese, do que se expôs e se prova:

1. *As áreas submetidas à incidência do ITR pela autuaçãoção são, em sua totalidade, constituídas pela Mata Atlântica.*

2. *As áreas de Mata Atlântica são:*

- *patrimônio nacional (art 225, §4º, CF) e imunes à tributação*
- *declaradas imunes/isentas, também pelo art 38 do Código Florestal*
- *áreas de preservação permanente EM SUA TOTALIDADE*
- *excluídas da incidência do ITR também de acordo com a MP 2.166-67/01 (DOU de 25/08/2004) e art 10 da Lei 9.393, de 19 de dezembro de 1996*

3. *Ainda que não tivessem sido cumpridos todos os requisitos de admissibilidade da constituição das áreas de reserva legal, de se ter presente o fato de que estas áreas se situam em área de preservação permanente e, como tal, excluídas da incidência do ITR pelo só fato de serem áreas de preservação permanente.*

4. *A jurisprudência, a administrativa e a judicial, tem-se manifestado no sentido da desnecessidade do ADA em casos como o de que se trata (Rec. Especial nº 668.001-RN, Acórdão nº 2004/099865-0 e Acórdãos do 3º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, nºs 303-33189 e 203-02.570, entre outros e da CSRF).*

5. *A autuação decorreu de erro no preenchimento dos ADAs pela ora Recorrente.*

6. *Tais erros resultaram na indução em erro na autuação, dado que esta se louva em dispositivos relacionados a exigências que dizem respeito a áreas de reserva legal, tais como o art 16 da Lei nº 4.771/65, que é claro ao dispor: "Art. 16. As florestas e outras formas de vegetação nativa, ressalvadas as situadas em área de preservação permanente...".*

Considerando que toda a área é de preservação permanente, a esta não se aplica o dispositivo acima, acrescido do fato já mencionado de que, por ser área de preservação permanente, não se sujeita à incidência do ITR.

VIII. MULTAS

É somente com a realização de infração que pode ocorrer a incidência de norma sancionante, entre estas aparecendo as de natureza pecuniárias - multas - como as mais comuns no campo do Direito Tributário. Se não se configura infração não há como aplicar quaisquer sanções.

Não tendo ocorrido infração, incabível a pretendida incidência da norma sancionante - multa.

Por todo o exposto se requer o cancelamento das multas aplicadas nos Autos de Infração, demonstrada sua improcedência.

IX. OS JUROS

DA IMPOSSIBILIDADE DA COBRANÇA DE JUROS SUPERIORES A 12% AO ANO, POR EXPRESSA VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL.

(...)

X. O PEDIDO

Por todo o exposto, é que se requer seja reformado o r. Acórdão recorrido e declarado Nulo/Improcedente e assim cancelado o Auto de Infração com a consequente exoneração do correspondente crédito tributário.

Se, todavia, ainda que absurdo, for mantido o lançamento, requer-se a exclusão da multa e da taxa SELIC no cálculo dos juros, no que este exceder o limite constitucional, dada a sua natureza e inaplicabilidade aos tributos.

DF CARF MF

Fl. 287

Processo nº 10980.016398/2007-48
Acórdão n.º **2102-01.850**

S2-C1T2
Fl. 259

É o Relatório.

CÓPIA

Voto Vencido

Conselheira Núbia Matos Moura, relatora

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

De pronto, deve-se examinar a arguição da defesa de que não poderia incidir a exigência de ITR sobre o imóvel em questão, dado que a recorrente possui apenas a escritura e o registro, ficando afastadas a propriedade, a titularidade e a posse, em razão do disposto no art. 225 da Constituição Federal. Ou seja, segundo entende a contribuinte, considerando que o imóvel está inserido na Mata Atlântica e que a Constituição prevê que a Mata Atlântica é patrimônio nacional, estaria, assim, afastada a posse do imóvel e, via de consequência, a tributação do imóvel.

Apesar da engenhosidade do argumento trazido pela defesa, tal tese não pode prevalecer.

Segundo disposto na Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, é contribuinte do ITR o proprietário de imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título (art. 4º), sendo que a imunidade aplica-se apenas em relação às pequenas glebas rurais, quando o contribuinte as explore, só ou com sua família e quando o proprietário não possua outro imóvel (art. 2º).

No presente caso, embora a recorrente afirme tratar-se de imunidade/não-incidência, o que se verifica é que a contribuinte é a proprietária do imóvel, conforme cópias das escrituras juntadas aos autos. O fato de o imóvel estar localizado na Mata Atlântica, não retira da contribuinte a posse do imóvel, sendo certo, inclusive, que poderá explorar o imóvel, desde que obedecidos os requisitos legais existentes para tal área, tais como plano de manejo, etc. Em tese, poder-se-ia até falar em isenção, nos termos em que definidos no art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996, o que será apreciado mais detidamente adiante neste voto, mas nunca em imunidade/não-incidência.

Logo, não há como ser acolhida a tese de imunidade/não incidência suscitada pela recorrente.

Isto posto, deve-se apreciar a preliminar de nulidade do lançamento, suscita pela contribuinte. Segundo seu entendimento, para que o lançamento pudesse prosperar, deveria, necessariamente, existir uma norma que correspondesse ao que segue: “Área de Mata Atlântica deverá sofrer a incidência de ITR”. Ou ainda: “Erro no preenchimento de declaração dará margem à incidência de tributo sobre fato econômico declarado como imune na Constituição Federal”.

Como já visto, a tese da contribuinte de imunidade em razão de o imóvel encontra-se inserido na Mata Atlântica não pode prosperar. E mais, o presente lançamento foi levado a efeito por autoridade competente e dado à contribuinte o direito de defesa, no momento da apresentação da impugnação e do recurso voluntário, que ora se analisa, sendo

Processo nº 10980.016398/2007-48
Acórdão nº 2102-01.850

S2-C1T2
Fl. 261

certo que na lavratura do Auto de Infração foram cumpridas todas as formalidades estabelecidas no artigo 142 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), estando o lançamento em perfeito acordo com as exigências previstas no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que regula o processo administrativo fiscal.

Assim, não pode prosperar a arguição de nulidade do lançamento suscitada pela recorrente.

No mérito, a contribuinte afirma que incorreu em erro quando do preenchimento de suas Declarações de ITR, nos exercícios 2003 a 2005 e que o imóvel, em sua totalidade, é área de preservação permanente, por estar inserido na Mata Atlântica.

Ora, o fato de o imóvel estar localizado na região da Mata Atlântica, por si só, não caracteriza a isenção do imóvel para fins de pagamento do ITR, nos termos das disposições contidas no art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996, abaixo transcrito:

Art. 10. A apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pelo contribuinte, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior.

§ 1º Para os efeitos de apuração do ITR, considerar-se-á:

(...)

II - área tributável, a área total do imóvel, menos as áreas:

a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989;

b) de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso previstas na alínea anterior;

c) comprovadamente impréstáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual;

d) as áreas sob regime de servidão florestal. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

d) sob regime de servidão florestal ou ambiental; (Redação dada pela Lei nº 11.428, de 2006)

e) cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração; (Incluído pela Lei nº 11.428, de 2006)

f) alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizada pelo poder público. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

Documento assinado digitalmente conforme a Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001

Autenticado digitalmente em 28/06/2012 por GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS, Assinado digitalmente em 28/06/2012 por NUBIA MATOS MOURA, Assinado digitalmente em 02/07/2012 por GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS

Impresso em 17/10/2012 por MARIA APARECIDA PEREIRA DOS SANTOS

Processo nº 10980.016398/2007-48
Acórdão n.º 2102-01.850

S2-CIT2
Fl. 262

No que tange à arguição da recorrente de que incorreu em erro quando do preenchimento de suas Declarações de ITR, exercícios 2003 a 2005, deve-se ter em mente que não basta que o contribuinte afirme que errou no preenchimento, os erros devem ser devidamente apontados e, principalmente, comprovados.

Veja que, ainda durante o procedimento fiscal, a contribuinte apresentou os seguintes documentos, os quais importam para o exame da questão: (i) Ato Declaratório Ambiental (ADA), fls. 28/29, apresentado em 17/03/2006, onde constam declaradas apenas quatro das nove matrículas do imóvel, sendo informadas: área de preservação permanente total de 4.901,60 ha e área de reserva legal total de 42,7 ha; (ii) laudo técnico de comprovação de áreas de reserva legal e preservação permanente, fls. 21/26, que atesta existir no imóvel área de preservação permanente de 192,9 ha e área de reserva legal de 4.853,1 ha; (iii) cópia das matrículas do imóvel, fls. 88/104, não se observando nenhuma averbação, no que diz respeito a áreas de reserva legal; (iv) Termos de Compromisso de Conservação de Área de Reserva Legal, fls. 66/87, firmados em março de 2005, correspondentes a sete matrículas do imóvel, cujo somatório das áreas de reserva legal perfaz apenas 144,02 ha.

Como se vê, a documentação apresentada pela contribuinte é extremamente contraditória, tanto no que diz respeito às áreas de preservação permanente quanto às áreas de reserva legal, sendo importante destacar que a autoridade fiscal, quando do lançamento, já considerou uma área de preservação permanente de 192,6 ha, para os três exercícios, independentemente da data de apresentação do ADA.

E mais, no recurso a contribuinte afirma que a totalidade do imóvel é área de preservação permanente, no entanto, o próprio Laudo, fls. 21/26, apresentado pela contribuinte, atesta que a área de preservação permanente é de apenas 192,9 ha.

Pois muito bem, a despeito das alegações apresentadas pela contribuinte, fato é que não restou evidenciado que a totalidade do imóvel, conforme afirmou a defesa, estivesse enquadrada nas modalidades descritas no art. 10, §1º, inciso II, da Lei nº 9.393, de 1996.

Importa, ainda, dizer que as áreas cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração somente passaram a ser consideradas áreas de preservação permanente com o advento da Lei nº 11.428, de 2006, não se aplicando, pois, ao caso presente, dado que se cuida aqui dos exercícios 2003 a 2005.

Nessa conformidade, deve-se manter o lançamento, nos termos em que consubstanciado no Auto de Infração.

No que tange à multa de ofício, tem-se que foi aplicada com base no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que a seguir se transcreve:

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;

DF CARF MF

Fl. 291

Processo nº 10980.016398/2007-48
Acórdão nº 2102-01.850

S2-C1T2
Fl. 263

A autoridade fiscal verificou que houve falta de recolhimento do ITR, fato este que sujeita a contribuinte à imposição da multa de 75%.

Quanto aos juros Selic, a matéria já foi pacificada neste colegiado, conforme súmula nº 4, que cristaliza o entendimento de que é legítima a sua aplicação:

Súmula CARF nº 4 - A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Portaria CARF nº 52, de 21 de dezembro de 2010)

Ante o exposto, voto por afastar as preliminares suscitadas e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso.

Assinado digitalmente

Núbia Matos Moura - Relatora

Voto Vencedor

De todas as argumentações do recorrente, chamou-me a atenção a invocação ao art. 9º da Lei nº 4.771/65 (*As florestas de propriedade particular, enquanto indivisas com outras, sujeitas a regime especial, ficam subordinadas às disposições que vigorarem para estas*) para afastar da tributação do ITR a área de utilização limitada, pois restara incontestoso que a área auditada estava localizada no entorno do Parque Nacional Saint Hilaire-Lang, nos limites da Estação Ecológica do Guaraguaçu e da Floresta Estadual do Palmito, estando inserido no Bioma Floresta Atlântica, que são unidades de conservação integral (as duas primeiras) e de uso sustentável (a última), como se pode ver pelo Laudo apresentado à autoridade autuante (fls. 22 e seguintes), a indicar a utilização limitada das florestas privadas e eventual exoneração do ITR sobre elas.

Efetuando a vista aos autos (fls. 30 e seguintes), a partir dos Cadastros dos Termos de Responsabilidade de Compromisso de Reserva Legal apresentados ao Órgão Ambiental do Estado do Paraná, ficou claro que o contribuinte submeteu as áreas de florestas ao crivo do Órgão ambiental, superando, assim, a necessidade de ADA para deferimento da isenção sobre as áreas de utilização de limitada, pois inegavelmente os Cadastros citados poderão fazer o mesmo papel do ADA, de comunicação das áreas de preservação permanente e de utilização limitada ao Órgão ambiental federal, aqui lembrando que a competência fiscalizatória ambiental é comum à União, Estados e Municípios (art. 23, VI, da CR88), ou seja, a comunicação citada pode ser feita aos Órgãos Estaduais ou municipais, os quais devem funcionar integrados com o da União. Acrescente-se que o contribuinte apresentou também o ADA, englobando a quase totalidade da área (fls. 28 e 29), parecendo claro que restou superada esta exigência formal para deferimento da isenção do ITR.

Aqui se deve anotar que, conforme entendimento dominante nesta Turma e na 2ª Turma da CSRF, eventual apresentação a destempo do ADA não tem sido óbice ao deferimento da isenção do ITR sobre as áreas de preservação permanente ou de utilização limitada, desde que comprovada por laudo técnico suas existências, pois se trata de obrigação de natureza formal, que deve ser executada, porém para a qual a Lei tributária (ou mesmo o Código Florestal) não impõe um termo peremptório para seu implemento (vide os Acórdãos nºs 2102-00.528; 2102-00.530; 2102-00.640; 2102-01.704; 9202-001.907; 9202-002.105; CSRF/03-06.162).

Indo mais além, deve-se verificar se a ausência da averbação no Cartório de Registro de Imóveis – CRI das áreas de utilização limitada, no caso vertente, poderia obstar a exclusão de tais áreas da incidência do ITR. Como o fundamento de validade da exigência da averbação da Reserva Legal é extraído do próprio Código Florestal (art. 16, § 8º, da Lei nº 4.771/65), parece razoável opor a obrigação da averbação à outra norma do próprio Código Florestal, no caso, o art. 9º já transcrito, como pugnado pelo recorrente. Ora, se o próprio Código limita a utilização das florestas privadas no entorno daquelas sujeitas a regime especial, parece plausível excluir a área de floresta particular do ITR, enquadrando-a no art. 10, II, "c", da Lei nº 9.393/96 (área sobre regime de servidão florestal, como constava na redação dada pela MP 2166-67, vigente na época dos fatos geradores) ou mesmo como uma atípica reserva legal.

Assim, como a exigência da averbação da área de reserva legal tem sede no art. 16, § 8º, do Código Florestal, e ficou patente que as florestas particulares do recorrente são

DF CARF MF

Fl. 293

Processo nº 10980.016398/2007-48
Acórdão nº 2102-01.850

S2-C1T2
Fl. 265

indivisas com outras sujeitas a regime especial (inclusive na vizinhança de duas áreas públicas, de conservação integral), forçoso reconhecer que a área declarada de 4.853,0 ha, corroborada pelo Laudo técnico de fl. 23 e seguintes, deve ser submetida ao regime especial das áreas públicas, com exclusão do ITR sobre tal área.

Com as considerações acima, voto no sentido de DAR parcial provimento ao recurso para considerar a área de 4.853,0 hectares como de utilização limitada, nos três exercícios da autuação.

Assinado digitalmente

Giovanni Christian Nunes Campos