



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10580.729095/2020-79
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-010.346 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 3 de outubro de 2023
Recorrente EDUARDO DE SOUZA RAMOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016, 2017

NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO. NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade do acórdão recorrido quanto este apreciou todas as teses de defesa apresentadas, trazendo argumentos suficientes para a manutenção do lançamento.

Não há que se falar em nulidade do lançamento quando este atende aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, à presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e à observância do contraditório e do amplo direito de defesa.

DISSOLUÇÃO PARCIAL DE SOCIEDADE. REDUÇÃO DE CAPITAL. DEVOLUÇÃO DE CAPITAL EM DINHEIRO. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA PELA TABELA PROGRESSIVA.

Na devolução de capital em dinheiro, por dissolução de sociedade ou por redução do capital, a parte do patrimônio líquido da pessoa jurídica atribuída ao sócio que exceder ao custo de aquisição da participação societária admitido pela legislação, será tributada segundo a natureza de cada conta componente do patrimônio líquido.

No caso de devolução de capital em dinheiro, o rendimento do sócio constituir-se-á da parcela do montante recebido que exceder o custo da participação societária ou do capital integralizado, sobre o qual, por se tratar de devolução em dinheiro, e não em bens ou direitos, não se aplicam as disposições do art. 22 da Lei nº 9.249/95, mas se trata de rendimento sujeito ao ajuste anual, sobre o qual aplicar-se-á a tabela progressiva vigente no mês do pagamento ou crédito do rendimento.

PROJETO FOMENTAR. VEDAÇÃO DE DISTRIBUIÇÃO AOS SÓCIOS DOS DESCONTOS OBTIDOS COM A QUITAÇÃO.

Nos anos-calendário examinados era vedada a distribuição aos sócios dos valores equivalentes ao desconto obtido com a quitação antecipada do contrato de financiamento FOMENTAR, mesmo que referida quitação antecipada fosse efetivada por pessoa jurídica na simples condição de investidora.

DISSOLUÇÃO DE SOCIEDADE. REDUÇÃO DE CAPITAL. DEVOLUÇÃO DE CAPITAL EM DINHEIRO. VALOR MENSURADO EM MOEDA ESTRANGEIRA. VARIAÇÃO CAMBIAL. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA PELA TABELA PROGRESSIVA.

Restando indubitoso que o valor recebido em espécie em razão da dissolução da sociedade ou de redução de capital, cujo preço restou definido em moeda estrangeira, eventual variação do preço em Reais em decorrência da flutuação cambial entre a data de celebração do contrato e a devolução do capital valor ao sócio, em moeda, deve ser considerada como aumento patrimonial e tributada segundo a sistemática tabela progressiva anual.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. IMPOSSIBILIDADE DE AFASTAMENTO DIANTE DA CONFIGURAÇÃO DA CONDUTA PREVISTA EM LEI PARA A SUA IMPUTAÇÃO.

Sendo apontadas as razões para a qualificação multa de ofício, razões estas expressamente previstas na legislação, e não tendo os fatos configuradores da hipótese prevista no art. 72 da Lei nº 4.502/1964, imputados pela fiscalização, sido afastados, de rigor a manutenção da multa conforme imposta.

ART. 44 DA LEI Nº 9.430/96. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE A PARTIR DO ADVENTO DA MP 351/07. SÚMULA CARF nº 147.

Após o advento da MP nº 351/07, é aplicável a multa isolada por falta de recolhimento de carnê-leão em concomitância com a multa de ofício sobre diferenças no IRPF devido, apurada em procedimento fiscal, por se tratar de duas condutas distintas.

DECADÊNCIA.

Comprovado o comportamento simulatório que culminou na prática infratora, a contagem do prazo decadencial para proceder ao lançamento rege-se pelo inciso I do art. 173 do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Leonam Rocha de Medeiros e Eduardo Augusto Marcondes de Freitas que davam provimento parcial para cancelar a autuação em relação à devolução de capital da empresa ASADYR LIMITED INC. Votou pelas conclusões o Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros com relação ao lançamento em face devolução de capital da empresa KING COMPOSITE.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Gleison Pimenta Sousa, Leonam Rocha de Medeiros, Eduardo Augusto Marcondes Freitas e Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

Relatório

Trata-se de exigência de Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) suplementar dos anos-calendário de 2014 a 2017. Por bem descrever os fatos, adoto o relatório proferido pelo julgador de piso (fl. 2.409 e seguintes):

Em nome do contribuinte acima identificado foi lavrado o Auto de Infração de fls. 04/24 (Termo de Verificação Fiscal às fls. 25/102), com ciência do sujeito passivo por abertura de mensagem em sua Caixa Postal em 17/12/2020 (fls. 2.058), relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF, anos-calendário 2014 a 2017, sendo apurados os seguintes valores:

Imposto 178.973.637,28

Multa de Ofício 266.702.186,02

Juros de Mora – calculados até 12/2020 R\$ 83.594.623,60

Multa exigida isoladamente 1.172.158,31

Total do crédito tributário apurado 530.442.605,21

Motivou o lançamento de ofício a constatação de:

- omissão de rendimentos recebidos a título de redução de capital nos valores de R\$ 639.738.480,76 em 2014 e R\$ 2.549.800,85 em 2015, com aplicação de multa de ofício qualificada de 150% sobre o imposto devido.

Aponta a autoridade lançadora que o contribuinte, na condição de sócio da MMC Automotores do Brasil S/A, retirou recursos da sociedade mediante cisões imotivadas realizadas em 2010, com versão do patrimônio à sociedade já existente, a CERFCO Participações Ltda, e mensuração incorreta de passivo relacionado a incentivo fiscal estadual (FOMENTAR) - transmitido nas cisões – subsequentemente avaliado a valor presente, o que redundou em lucro então capitalizado e que, ao final, nos anos de 2014 e 2015, foi restituído ao sócio mediante redução de capital.

A Fiscalização considerou que os atos teriam o objetivo de aparentar a devolução legítima de valores ao sócio, mas, na realidade, visariam acobertar a transferência de recursos de MMC em montante superior ao custo da participação extinta (dissolução parcial), concluindo que a parcela seria acréscimo patrimonial, com fundamento no art. 43, II, do CTN e, nesses termos, rendimento tributável.

Por considerar que os atos descritos foram simulados com a finalidade de sonegar os tributos lançados, aplicou-se a multa qualificada de 150% sobre o imposto devido.

Informa a autoridade lançadora que, na forma do art. 1º da Lei nº 8.137/90, que define os crimes contra a ordem tributária, foi elaborado processo de Representação Fiscal para Fins Penais, protocolado sob o nº: 10580-729.096/2020-13.

- omissão de rendimentos recebidos a título de devolução de capital de empresa domiciliada no exterior, nos valores de R\$ 2.618.591,37 em 2015, R\$ 82.381,74 em 2016 e R\$ 5.643.373,20 em 2017, com aplicação de multa de ofício de 75% sobre o imposto devido.

Relata a Fiscalização que a empresa panamenha ASADYR LIMITED INC, domiciliada no exterior (offshore), foi declarada pelo contribuinte no RERCT – Regime de Regularização Cambial e Tributária, instituído pela Lei 13.254/2016 e regulamentado pela IN RFB 1.627/2016, as quais determinavam o registro e indicação do ativo na data-base de 31/12/2014.

Nos anos de 2015 e 2016 foram feitos pagamentos pela ASADYR, ao contribuinte, registrados como devoluções de capital. No ano de 2017, a offshore foi extinta e seu acervo incorporado ao patrimônio de outra sociedade no exterior.

Como a taxa de câmbio de quando declarado o ativo era menor do que aquela verificada quando procedidas as devoluções de capital e liquidação da offshore, a Fiscalização concluiu que as diferenças cambiais deveriam ser submetidas à tributação e assim exigiu o imposto sobre elas no regime da tabela progressiva, acompanhada de multa de ofício (75%).

Constatada a falta de recolhimento do imposto de renda devido a título de carnê leão nos anos-calendário 2015, 2016 e 2017, a autoridade tributária aplicou a multa isolada respectiva de R\$ 360.034,71, R\$ 11.327,49 e R\$ 775.963,81, correspondente ao percentual de 50% sobre o imposto não pago.

- omissão de rendimentos recebidos de fontes pagadoras situadas no exterior no valor de R\$ 389.611,12 em 2015, com aplicação de multa de ofício de 75% sobre o imposto devido.

A autoridade lançadora esclarece que, em 23/10/2015, o contribuinte recebeu valores a título de redução de capital da empresa espanhola KING COMPOSITE SOCIEDAD LIMITADA e os ofereceu à tributação como ganho de capital.

Contudo, a Fiscalização entendeu que redução de capital não caracteriza alienação e os valores recebidos nesse contexto deveriam ter sido submetidos à tributação mediante a incidência da tabela progressiva, tendo lançado a diferença entre o imposto apurado da forma correta e o apurado como ganho de capital, no montante de R\$ 49.664,61.

Constatada a falta de recolhimento do imposto de renda devido a título de carnê leão no ano-calendário 2015, a autoridade tributária aplicou a multa isolada respectiva de R\$ 24.832,30, correspondente ao percentual de 50% sobre o imposto não pago.

Impugnação.

Em 30/12/2020 o sujeito passivo apresentou, por intermédio de procuradores constituídos, a impugnação de fls. 2.060/2.153, acompanhada dos documentos de fls. 2.154/2.404, alegando em síntese o que se segue.

Em relação à suposta redução de capital em dinheiro da MMC por valor superior ao seu custo de aquisição, alega que:

- a peça fiscal é nula (nulidade material) por conter deficiência de fundamentação ao imputar a falta de recolhimento de IRPF com fundamento limitado ao art. 43, II, do CTN, quando a regra citada não é norma impositiva que veicule a incidência do imposto, mas dispositivo que fixa as definições gerais com os contornos da regra matriz de incidência a serem observados pelo legislador na descrição e enumeração dos fatos tributados.

- também deve ser reconhecida a nulidade da exigência por erro na descrição e tratamento dado ao acréscimo que se considera ter sido obtido, isso porque a descrição feita pela própria Fiscalização foi de que o impugnante recebeu recursos em dinheiro a partir de devolução de capital formado com lucro obtido pela MMC em razão da compra de créditos do FOMENTAR pela Edure Administração e Representações Ltda (EDURE), porém tal lucro é isento de IRPF, conforme determina a Solução de Consulta COSIT – SC 131/2016.

- não bastassem os vícios já indicados, se estivesse presente acréscimo e ele fosse tributável, o lançamento seria igualmente imprestável (de novo por vício material) em razão de ter enquadrado os fatos como se sujeitos ao regime de recolhimento mensal obrigatório (tabela progressiva), quando, na redução de capital com recebimento de dinheiro por valor superior ao custo de aquisição da participação, a diferença deve se submeter à tributação na sistemática do ganho de capital.

- o ganho de capital, por ser tributado em separado, tem o fato gerador considerado ocorrido na data de obtenção da quantia, iniciando a contagem da decadência

quinquenal no dia seguinte. Assim, tendo parte das reduções de capital ocorrido em 2014, mesmo que procedente as acusações de obtenção de renda tributável e de sua aquisição mediante simulação, assunções aceitas por amor ao debate, o primeiro dia do exercício subsequente ao de ocorrência de alegados fatos geradores teria sido 01/01/2015, de forma que o quinquênio decadencial teria se completado em 31/12/2019.

- o dever de registrar a diferença entre o valor de face e o pago pelos créditos do FOMENTAR nos leilões, segundo a Lei Estadual de Goiás 13.436/1998, citada na peça fiscal, se põe quando as aquisições são feitas pela própria empresa incentivada ou pelo seu sócio pessoa jurídica por ser o investidor. Como no caso as compras foram feitas por EDURE, empresa que não era sócia de MMC, a qual tinha como controlador pessoa física (o impugnante), as aquisições não impunham o dever de contabilização da diferença como ganho de subvenção para investimento, ao contrário do que concluiu a Fiscalização. De outro lado, se tanto não bastasse, o próprio tratamento do deságio proporcionado no leilão como subvenção para investimento é questionável, seja em razão de tal exigência ter sido abonada pelo próprio Estado de Goiás, o que se aplica a fatos anteriores, seja porque o incentivo de que se trata se caracteriza como subvenção para custeio, tanto pelo Receita Federal, quanto pelo CARF.

- a legislação fiscal federal, ao tratar das subvenções para investimento, prevê que, se forem distribuídas ao sócio, deverão ser tributadas pela pessoa jurídica, o que se explica, dentre outros motivos, justamente porque as distribuições de lucro são isentas de IRPF. O que se prevê é o dever de tributação do incentivo como receita da sociedade se transmitido ao sócio, inclusive por meio de redução de capital (DL 1.598/1977, arts. 19 e 38 e Lei 12.973/2014, art. 30, § 2º). Logo, ainda que aceita a acusação de distribuição de incentivo fiscal, o que se assume para argumentar, a consequência no campo fiscal federal seria as exigências de IRPJ e CSLL em nome da MMC. Jamais de IRPF em nome do impugnante (assim não procedeu a Fiscalização, seguramente, dado o lustro decadencial, uma vez que as cisões de MMC datam de 2010).

- o dever de aplicação das regras de avaliação a valor presente (AVP) às obrigações originárias de incentivo fiscal só foi imposta a partir de 2011, uma vez que as condições para assim proceder nos termos dos CPCs 07/R1 e 12 só se verificaram neste exercício, face à promulgação da Lei Estadual 17.443/2011, já que a partir dela foi dispensada a obrigação de investimento proporcional ao valor do financiamento, tal como restou destacado nas notas dos auditores às demonstrações financeiras (DFs) da MMC anteriores e posteriores a sua edição. Como as cisões são de 2010, nada obrigava MMC a efetuar o AVP nas suas dívidas a serem transferidas para CERFCO PART., quando da elaboração das DFs para tais operações societárias.

- nos anos em que se sucederam as compras dos créditos, as cisões, a AVP, as distribuições de lucro, capitalização e as reduções de capital foram sendo editadas normas que, paulatinamente, tornaram obrigatório o uso das normas contábeis internacionais pelas sociedades brasileiras. Tão logo essas exigências foram entrando em vigor as empresas ora envolvidas passaram a observá-las. Logo, não houve uma sequência de atos de caso visando descumprir qualquer sorte de norma, mas apenas movimentações patrimoniais ao longo de anos em que as regras aplicáveis passavam por mudanças importantes. Até porque a AVP não era (e continua a não ser) tributada. O ponto foi desprezado pela Fiscalização. A corroborar o desacerto da acusação, note-se que se os passivos do FOMENTAR tivessem permanecido em MMC e os créditos adquiridos em leilão remanescessem em EDURE, a primeira registraria o mesmo lucro que ao final foi contabilizado por CERFCO e o resultado poderia ter sido distribuído ao impugnante sem tributação. Portanto, inexistem infração, fato gerador de imposto e crédito tributário devido.

- todos os atos foram declarados, registrados e seus efeitos jurídicos e fáticos foram verificados. Ausente assim a dissimulação que a peça fiscal alega ter identificado. Seguindo a diferenciação adotada pelo STF no voto da relatora, Ministra Carmem Lúcia, na ADI 2446, o qual já foi acompanhado por 4 ministros (alcançando, portanto, 5 de 6 necessários para a maioria e sem que tenha havido divergência até o presente), os atos, quando muito, se qualificariam como elisão, jamais como evasão.

- afastada a conduta simulada, a decadência conta-se do alegado fato gerador, fazendo com que, ainda que presente a infração fiscal no regime da tabela progressiva, como feito pela peça fiscal, o termo de início do quinquênio decadencial teria se dado em 01/01/2015 para as reduções de capital realizadas em 2014 e se encerrado em 31/12/2019.

- diferentemente do quanto aventado pela Fiscalização, não houve uma sequência de atos pensados visando a obtenção de vantagem fiscal por meio de planejamento fiscal ilícito. Mesmo porque os fatos auditados ocorreram por anos (entre 2008 e 2015), quando aqueles que realizam planejamentos fiscais ilícitos o fazem por meio de operações seguidas (muitas vezes no mesmo dia) porque, na realidade, não têm propósito algum. E se tanto não bastasse as movimentações societárias tinham razão de ser:

(A) a MMC foi cindida em 2010 tanto em razão da saída de antigo sócio (Sr. Paulo Arantes Ferraz) e ingresso de novo (BTG Pactual Beta Participações), quanto por conta das negociações que se davam à época para a venda, integral ou parcial, do investimento na sociedade pelo impugnante. Do contrário, o passivo do FOMENTAR seria reavaliado com o registro de sua AVP na própria sociedade e o lucro a partir dele produzido seria distribuível sem incidência de IRPF pela própria MMCB, a exemplo do quanto realizado por CERFCO PART.

(B) na medida em que obtido lucro por CERFCO PART., o que se deu em 2011, o montante foi destinado à aquisição de patrimônio imobiliário ao longo deste e dos anos seguintes (2011 a 2014). Por se tratar de ativos passíveis de serem transmitidos pelo impugnante aos seus herdeiros, foi verificado que era mais fácil e eficiente, de modo a evitar, no futuro, conflitos entre eles, que os imóveis estivessem em fundo imobiliário. Daí que as empresas foram adquiridas por FII em 2014, a valor de mercado, tendo sido recolhidos os tributos sobre o ganho de capital nas operações, de modo que a transação não implicou tributação menor do que aquela que seria aplicável.

Em relação à suposta omissão de tributação da variação cambial na redução de capital e dissolução da ASADYR, alega resumidamente que não há incidência de IRPF sobre variação cambial quando decorrente da movimentação de ativo obtido com ganho auferido originariamente no exterior, tal como é o bem ou direito declarado, registrado, tributado e movimentado a partir do RERCT, em que na sua norma definiu que a importância é considerada obtida no exterior e, ainda que assim não fosse, acrescenta, a variação cambial implicaria obtenção de acréscimo a título de ganho de capital, e não de rendimento sujeito à tabela progressiva.

Em relação ao imaginado erro na tributação da variação cambial como ganho de capital a partir da redução de capital da KING COMPOSITE, cuja participação societária foi adquirida em reais, alega que a diferença cambial tem por origem e como consequência a troca de um bem ou direito adquirido a uma cotação por dinheiro em momento posterior. Assim, havendo alienação, o acréscimo obtido em contrapartida configura ganho de capital e, como tal, sujeito à tributação em separado à alíquota de 15%, à época, tal como feito pelo impugnante.

De todo modo, prossegue, mesmo que cabível a exigência principal em relação às omissões lançadas relativas à ASADYR e KING COMPOSITE, o que se aceita para argumentar, a multa isolada deve ser afastada por incidir e ser calculada sobre a mesma parcela do principal sobre a qual recai a multa de ofício, caracterizando bis in idem, e ainda pela impossibilidade de sua cobrança após o encerramento do período de apuração.

A 16ª TURMA DA DRJ06, por unanimidade de votos, julgou a impugnação improcedente. A decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016, 2017

DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

Nos lançamentos por homologação, o prazo decadencial começa a fluir a partir do fato gerador, sendo que a ocorrência de fraude ou simulação ou a ausência de pagamento antecipado desloca o termo inicial do prazo decadencial para o primeiro dia do exercício seguinte ao do que o lançamento poderia ter sido efetuado.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016, 2017

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto n.º 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento. Não há cerceamento do direito constitucional do contraditório e ampla defesa, ao demonstrar o sujeito passivo, em sua impugnação, perfeita compreensão dos termos do Auto de Infração.

AUTO DE INFRAÇÃO. DESCRIÇÃO DOS FATOS. CONTESTAÇÃO AO MÉRITO DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO EM ARGUIÇÃO DE NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Se os argumentos expedidos pelo impugnante em alegações preliminares revelam, na verdade, um inconformismo contra as conclusões a que chegou a autoridade fiscal, demonstrando exata compreensão das infrações lhe atribuídas e avançando na discussão a respeito do próprio mérito do lançamento, não há que se falar em nulidade do Auto de Infração.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF Ano-calendário: 2014, 2015, 2016, 2017 MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

A aplicação da multa isolada decorre de descumprimento do dever legal de antecipar a tributação via carnê-leão, não se confundindo com a multa de ofício aplicada sobre o valor do imposto apurado após constatação de Declaração de Ajuste Anual inexata. Cabível assim a cobrança concomitante das referidas penalidades por apenarem fatos distintos.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. PREVISÃO LEGAL. IMPOSSIBILIDADE DE AFASTAMENTO EM RAZÃO DE PRINCÍPIOS.

Estando a multa de ofício qualificada expressamente prevista na legislação de regência, e não tendo os fatos configuradores da hipótese prevista no art. 72 da Lei n.º 4.502/1964 imputados pela fiscalização sido afastados na defesa, de rigor a manutenção da multa conforme imposta.

DEVOLUÇÃO DE CAPITAL. FORMA DE INCIDÊNCIA.

A devolução de capital em dinheiro, de empresa situada no exterior, sujeita os rendimentos decorrentes da variação cambial à tabela progressiva mensal e ao ajuste anual. Na devolução do capital social em dinheiro configura-se rendimento tributável a parcela do montante recebido pelo sócio que exceder o custo da participação societária ou o capital por ele integralizado.

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS. CONTABILIZAÇÃO.

As subvenções para investimento devem ser registradas como reserva de capital e não serão computadas na determinação do lucro real, desde que obedecidas as restrições para a utilização dessa reserva.

PROJETO FOMENTAR. VEDAÇÃO DE DISTRIBUIÇÃO AOS SÓCIOS.

No ano-calendário examinado era vedada a distribuição aos sócios dos valores equivalentes ao desconto obtido com a quitação antecipada do contrato de

financiamento FOMENTAR, mesmo que referida quitação antecipada fosse efetivada por pessoa jurídica na simples condição de investidora.

Recurso Voluntário

O contribuinte foi cientificado da decisão de piso em 14/6/2021 (fl. 2439) e, inconformado, apresentou o presente recurso voluntário em 13/7/2021 (fls. 2442 e ss), por meio do qual requer o provimento do recurso pelas razões já apresentadas quando da impugnação, além de nulidades da decisão recorrida por não analisar todos os argumentos apresentados. Conforme bem sumarizou o próprio recorrente, são submetidos à análise deste Colegiado os seguintes capítulos:

2. Razões que justificam a reforma da decisão recorrida e a improcedência do lançamento.

A decisão recorrida deve ser reformada pelas seguintes razões sumarizadas:

2.1. Em relação à suposta redução de capital em dinheiro da MMCB por valor superior ao seu custo de aquisição (tópico 5 do TVF).

2.1.1. Nulidade parcial do acórdão recorrido.

2.1.2. Nulidade da autuação por ausência de motivação. Acusação genérica fundada no art. 43, II, do CTN. Falta de tipicidade. Inexistência de enquadramento da conduta em norma impositiva.

2.1.3. Nulidade da autuação por erro de motivação. Tratamento da parcela recebida em função da sua classificação em conta de patrimônio líquido da empresa com dissolução parcial, segundo a COSIT. A fonte é o lucro, o qual é isento de IRPF.

2.1.4. Nulidade da autuação por erro de enquadramento e apuração. Se acréscimo tributável houvesse, seria ganho de capital e não sujeito ao regime de recolhimento mensal obrigatório (tabela progressiva).

2.1.5. Decadência parcial (2014), dado que o ganho de capital, por ser tributado em separado, tem a contagem da decadência quinquenal iniciada no primeiro dia do exercício seguinte ao que obtido.

2.1.6. Inexistência de ganho em MMCB, a ser vertido para a conta de subvenção para investimento, com as compras dos créditos nos leilões por EDURE.

2.1.7. Ainda que houvesse ganho e fosse obrigatório o seu registro como subvenção para investimento por MMCB, a sua inobservância com a alegada distribuição levaria às exigências de IRPJ e CSLL em seu nome. Não à cobrança de IRPF do sócio.

2.1.8. Inexistência do dever de avaliação do passivo do FOMENTAR a valor presente por MMCB por ocasião dos leilões ou das suas cisões com incorporação em CERFCO PART.

2.1.9. Obediência das normas então editadas e ausência de reflexo fiscal.

2.1.10. Inexistência de simulação. Todos os atos foram declarados, registrados e seus efeitos jurídicos e fáticos foram verificados.

2.1.11. Decadência uma vez ausente simulação. Afastada a conduta simulada, o termo de início do quinquênio decadencial (no regime da tabela progressiva) teria se dado em 01/01/2015 para as reduções de capital de 2014 e se encerrado em 31/12/2019.

2.1.12. Inexistência de estruturação visando a cometimento de ilícito. Não houve uma sequência de atos visando vantagem fiscal porque os fatos auditados ocorreram por anos (entre 2008 e 2015), quando aqueles que realizam planejamentos fiscais ilícitos o fazem por meio de operações seguidas (muitas vezes no mesmo dia). No caso, havia razões próprias para as cisões de MMCB em 2010 (item 2.1.12.(A)) e para a formação dos fundos de investimento (item 2.1.12.(B)).

2.2. Em relação à suposta omissão de tributação da variação cambial na redução de capital e dissolução da ASADYR (tópico 3 do TVF):

2.2.1. Rendimento auferido no exterior, com variação cambial isenta e

2.2.2. Impossibilidade de cobrança cumulativa de multas de ofício e isolada.

2.3. Em relação ao imaginado erro na tributação da variação cambial como ganho de capital a partir da redução de capital da KING COMPOSITE (tópico 4 do TVF). A diferença configura ganho de capital e não rendimento sujeito ao regime da tabela mensal.

Registro que foram ofertados memoriais onde são reiteradas as alegações, que foram por mim analisados.

É o relatório.

Voto

Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço e passo à sua análise.

Conforme relatado, a autuação foi motivada pela constatação de 3 (três) alegadas irregularidades, quais sejam:

1- Nos anos-calendário 2014 e 2015 o contribuinte recebeu valores a título de redução de capital da empresa brasileira CERFCO PARTICIPAÇÕES LTDA. Não houve o oferecimento à tributação da diferença entre o valor recebido e o custo de aquisição da participação societária. Ademais tais valores resultaram de acervo vertido sem amparo legal, mediante cisões da empresa MMC AUTOMOTORES S/A, conforme detalhado em tópico específico do Termo de Verificação Fiscal. Foi então constituído de ofício, o crédito tributário;

2 - Nos anos-calendário 2015 e 2016 o contribuinte recebeu valores a título de devolução de capital da empresa panamenha ASADYR LIMITED INC. e no ano-calendário 2017 recebeu valores a título de dissolução da citada sociedade. O contribuinte, no entanto, não ofereceu à tributação os rendimentos auferidos, conforme legislação em vigor, tendo sido pois, objeto de lançamento de ofício.

3 - Em 23/10/2015 o contribuinte recebeu valores a título de redução de capital da empresa espanhola KING COMPOSITE, SOCIEDAD LIMITADA e os ofereceu à tributação como ganho de capital. Contudo, redução de capital não caracteriza alienação e os valores recebidos nesse contexto deveriam ter sido submetidos à tributação mediante a incidência da tabela progressiva. A diferença entre o imposto apurado da forma correta e o apurado como ganho de capital foi objeto de lançamento de ofício.

1 - DEVOLUÇÃO CAPITAL CERFCO PARTICIPAÇÕES LTDA EM MOEDA NACIONAL

O recorrente inicia seu recurso tratando do tópico 1: valores recebidos a título de redução de capital da empresa brasileira CERFCO PARTICIPAÇÕES LTDA - R\$ 694.000.000,00 - em moeda nacional, mediante a transferência dos recursos para a conta bancária de titularidade do sócio, conforme 13ª terceira alteração contratual.

Antes de adentrar nas razões recursais, para fins de elucidação, transcrevo partes do Termo de Verificação Fiscal (TVF) e do voto condutor do acórdão recorrido, que resumem os fatos encontrados pela fiscalização quando da análise dos documentos apresentados, inclusive contábeis, que motivaram o lançamento discutido neste Capítulo.

A partir das fls. 36 do TVF a fiscalização passa a demonstrar como se deu a origem dos valores devolvidos ao sócio, objeto de tributação pelo IRPF ora em discussão. Em resumo, destaco os seguintes trechos:

Em procedimento de fiscalização junto ao contribuinte Eduardo de Souza Ramos, envolvendo participações societárias e fundos de investimento a ele relacionados, foi verificada operação acerca da devolução de capital da empresa CERFCO PARTICIPAÇÕES LTDA, CNPJ: 05.424.121/0001-84, no ano-calendário de 2014, no valor de R\$ 694.000.000,00 em moeda corrente nacional.

...

A 10ª Alteração do Contrato Social da empresa CERFCO PARTICIPAÇÕES LTDA, datada de 12/11/2013, decidiu acerca da capitalização de lucros da empresa, conforme a seguir transcrito:

“II – AUMENTO DO CAPITAL SOCIAL. Aprovaram o aumento do capital social em R\$ 734.318.946,00, com a consequente emissão de 734.318.946 novas quotas com valor nominal de R\$ 1,00...”

Aprovaram que a totalidade das novas quotas fossem subscritas exclusivamente pelo sócio Eduardo de Souza Ramos. Aprovaram que a integralização das novas quotas subscritas, no valor de R\$ 734.318.946,00 se dê mediante a capitalização de parte do saldo da conta de dividendos a receber do subscritor perante a sociedade, decorrente da distribuição de lucros aprovada no item I, retro.”

...

Não obstante o trecho acima reproduzido, tal empresa [CERFCO] NÃO POSSUÍA O MONTANTE DO LUCRO CAPITALIZADO, conforme nos leva a crer o documento em análise. Buscou-se então, na escrita fiscal e contábil da empresa, a origem dos valores capitalizados em 2013 e em seguida devolvidos ao sócio Eduardo de Souza Ramos em 2014.

Conforme anotou o julgador de piso:

Observa-se que a Fiscalização não considerou como custo de aquisição o aumento do capital social em R\$ 734.318.946,00, mediante novas quotas subscritas exclusivamente pelo sócio EDUARDO DE SOUZA RAMOS, conforme a 10ª Alteração Contratual da empresa CERFCO PARTICIPAÇÕES LTDA, datada de 12/11/2013.

A autoridade tributária discordou que o aumento do capital social teria se originado em capitalização de lucros da empresa, conforme constou na alteração contratual, e desenvolveu seus trabalhos na escrita fiscal e contábil da empresa com a conclusão de que a origem dos valores capitalizados em 2013 e em seguida devolvidos ao sócio em 2014 e 2015 foram fruto de um esquema direcionado para a retirada ilícita de valores da empresa MMC AUTOMOTORES DO BRASIL S/A.

...

Prosseguindo no TVF:

Observando os valores declarados no quadro Balanço Patrimonial das DIPJ da empresa CERFCO PARTICIPAÇÕES LTDA, é possível perceber que, a partir do ano-calendário de 2007, houve ingresso de valores contabilizados no passivo como “outras contas”. Tais valores foram utilizados para aquisição de participações societárias nos períodos seguintes. No ano-calendário de 2010 o incremento de “outras contas” foi da ordem de mais de meio bilhão de reais.[passou de R\$ 137 milhões para R\$ 938 milhões]

Nas informações da DIPJ do ano-calendário 2011, percebe-se a migração de R\$ 850.767.773,69 de “outras contas” para a conta “Ajustes às Normas Internacionais

de Contabilidade”, que acolheu um saldo impressionante de 80% dos ativos da empresa.

Interessante observar que as contas contábeis relacionadas a lucros da empresa, em momento algum ultrapassaram a segunda dezena de milhão. No entanto, no ano-calendário de 2013, o montante de R\$ 734.318.946,00 foi capitalizado como se lucro fosse (baseando-se na 10ª Alteração Contratual da CERFCO).

...

...Verificamos na escrituração da empresa [CERFCO], que a conta contábil 211010030-0 CONTAS A PAGAR – ESR corresponde ao declarado na DIPJ/AC2009 como “outras contas”, com saldo de R\$ 137.701.211,36.

A sigla ESR refere-se às iniciais do sócio fiscalizado Eduardo de Souza Ramos... teria um crédito com a empresa CERFCO PARTICIPAÇÕES LTDA no valor de R\$ 137.701.211,36.

Verificando o quadro de Bens e Direitos das DAA (Declaração de Ajuste Anual) de Eduardo de Souza Ramos, identificamos o ingresso em 2008 de “créditos de leilão do ICMS-FOMENTAR” da MMC AUTOMOTORES DO BRASIL S/A (“MMCB”), oriundos da redução do capital da empresa EDURE, conforme 21ª Alteração Contratual datada de 20/01/2008. No entanto, o valor declarado corresponde a cerca de 11% do escriturado pela CERFCO PARTICIPAÇÕES LTDA.

...

No período seguinte (ano-calendário de 2010), a escrituração contábil digital da empresa CERFCO PARTICIPAÇÕES LTDA apresentou movimentações impactantes, já que o saldo total das contas do ativo e passivo migraram de um patamar de R\$ 152.386.585,74 para um saldo final de mais de um bilhão de reais.

Importante ressaltar que a conta contábil da empresa CERFCO PARTICIPAÇÕES LTDA, referente a Lucros/Prejuízos Acumulados finalizou o ano de 2010 com saldo zero.

Observa-se nas contas do ativo desse período um incremento das aplicações financeiras e aquisição de participações societárias; em contrapartida passiva de “Contas a pagar”. Essa, por sua vez, subdividida em duas contas contábeis: 21101005 CONTAS A PAGAR – EDURE: saldo inicial: 0,00/saldo final: 605.875.668,17 21101003 CONTAS A PAGAR ESR: saldo inicial de R\$ 137.701.211,36/saldo final: R\$ 290.655.286,77.

Novamente os créditos devidos à ESR pela empresa CERFCO PARTICIPAÇÕES LTDA não encontraram suporte na Declaração de Ajuste Anual de Eduardo de Souza Ramos, referente ao ano-calendário de 2010. Da mesma forma, os créditos devidos à empresa EDURE ADMINISTRAÇÃO PARTICIPAÇÃO E REPRESENTAÇÃO LTDA, CNPJ: 59.579.771/0001-28 não encontram suporte na sua escrituração digital.

Interessante observar que o TOTAL DO ATIVO da empresa EDURE ADMINISTRAÇÃO PARTICIPAÇÃO E REPRESENTAÇÃO LTDA (R\$ 78.660.761,90) correspondia a um pouco mais que 10% do valor escriturado pela empresa CERFCO PARTICIPAÇÕES LTDA como “CONTAS A PAGAR – EDURE” (R\$ 605.875,732,00). O valor da movimentação financeira total da empresa EDURE, conforme DIMOF do ano-calendário de 2010, foi de aproximadamente 4% do valor escriturado pela empresa CERFCO PARTICIPAÇÕES LTDA, como dívida contraída com a EDURE.

5.3. ACERVO VERTIDO CISÃO PARCIAL DA MMC AUTOMOTORES DO BRASIL S/A

... intimada a “esclarecer e documentar a origem do lucro de R\$ 809.468.974,00 distribuído ... a empresa [CERFCO]:

“... O lucro em questão foi apurado no exercício de 2010, o qual foi determinado de acordo com as regras aplicáveis à elaboração da Demonstração de Resultado do Exercício – DRE e demais alterações introduzidas na Lei 6.404/1976...”

...

Pelo Termo de Intimação Fiscal nº 4 foi intimada a:

7. Apresentar memória de cálculo e as normas contábeis que deram suporte ao “Ajuste ao Valor Presente do Contas a Pagar” relacionados no demonstrativo da solicitação de número 5. Esclarecer o destino de tais valores para a reserva de lucros a realizar, conforme informado ao final do item 12.2 das “Notas explicativas da Administração às demonstrações financeiras (controladora e consolidado) Exercícios findos em 31 de dezembro de 2011 e 2010”, a seguir transcrito: “A Sociedade mensurou o ajuste a valor presente sobre os saldos em aberto de obrigações de longo prazo recebido em cisão... O ajuste a valor presente foi registrado como ajuste de anos anteriores e destinado para a reserva de lucros a realizar...”

...

Resposta questão nº7: São regras legais e infralegais (naquelas fundamentadas) a que se sujeita a Requerente que pautaram a sua conduta. Realmente, dentre as alterações promovidas na Lei 6.404/1976 pelas Leis 11.638/2007 e 1.941/2009, passou-se a exigir o ajuste a valor presente (AVP) de obrigações, encargos e riscos classificados no passivo não circulante das pessoas jurídicas (art. 184, III). Para reger a aplicação do AVP, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) editou o Pronunciamento Técnico CPC 12, aprovado pela Resolução CFC 1.151/2009 (NBC TG 12) e pela Instrução CVM 654/2008. O item 5 do referido Pronunciamento Técnico estabelece que “a mensuração contábil a valor presente seja aplicada no reconhecimento inicial de ativos e passivos.” Como as cisões realizadas em 2010 ensejaram a transferência de passivos de longo prazo para a Requerente, ela devia registrá-los observando os critérios então existentes, isto é, considerando eventual ajuste a valor presente na sua mensuração inicial. A memória de cálculo sintética segue juntamente com a presente resposta.”

Diante dos esclarecimentos prestados... CERFCO) foi novamente intimada a apresentar documentos e esclarecimentos...

- apresentar todos os atos societários devidamente registrados das operações de cisão da MMC AUTOMOTORES DO BRASIL S/A, que culminaram na formação de todo o saldo do direito de crédito do sócio Eduardo de Souza Ramos e da empresa EDURE ADMINISTRAÇÃO, PARTICIPAÇÃO E REPRESENTAÇÃO LTDA na escrituração da empresa CERFCO PARTICIPAÇÕES LTDA, conforme abaixo reproduzido (demonstrativo extraído das “Notas explicativas da Administração às demonstrações financeiras (controladora e consolidado) Exercícios findos em 31 de dezembro de 2011 e 2010 (em milhares de reais)).

(i) Contas a pagar de partes relacionadas constituído por versão de passivo recebido em operação de cisão da MMC Automotores do Brasil S.A., conforme demonstrado a seguir:

	31/12/2010	Data evento	Evento	Movimentação	31/12/2011
Eduardo de Souza Ramos (ii)	290.655	02/2011	22ª alteração	455.893	746.548
Edure Adm. Part. e Repr. Ltda. (ii)	647.630	02/2011	C.S. - Edure	(455.893)	191.736
Total do contas a pagar antes do AVP	<u>938.285</u>			-	<u>938.285</u>
Ajuste Valor Presente do contas a pagar	(859.299)		Apropriação no resultado	(8.532)	(850.768)
Total do contas a pagar após AVP	<u>78.986</u>				<u>87.517</u>

(ii) Conforme Atos Societários de fevereiro de 2011 da Edure Administração Participação e Representação Ltda., por ato de redução de capital transferiu o direito creditício ao Sr. Eduardo de Souza Ramos no montante de R\$ 455.893.

A empresa FREC PARTICIPAÇÕES LTDA (antiga CERFCO), apresentou cópia da 7ª e da 8ª

...

Consta do Protocolo-Justificação sobre a Cisão Parcial da MMC AUTOMOTORES DO BRASIL S.A., datado de 18/02/2020, o seguinte:

...

RESOLVEM (...) formalizar a proposição dos sócios de uma e das outras, com vistas à CISÃO PARCIAL da MMCB, com versão e incorporação das parcelas cindidas para a CERFCO e para a ESRPAF (...)

O Laudo de Avaliação do Acervo Líquido cindido de MMC AUTOMORES DO BRASIL S/A, datado de 01/03/2010, consta reproduzido a seguir:

...

Foram retirados do capital de giro (aplicações financeiras) da empresa MMCB, conforme documentação reproduzida, a quantia de R\$ 715.180.694,62 tendo como contrapartida um passivo RELACIONADO A CRÉDITOS A PAGAR referentes a INCENTIVOS FISCAIS concedidos pelo Governo do Estado de Goiás – FOMENTAR.

...

Sobre o Fomentar, conforme narra o julgador de piso:

Para melhor entendimento das contas passivas vertidas com a cisão da empresa MMC Automotores do Brasil S.A. (“MMC”), é necessária uma breve explicação dos incentivos fiscais do estado de Goiás.

Em julho de 1984 foi criado pela Lei nº 9.489 o Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás (“FOMENTAR”), que tem como objetivo incrementar a implantação e a expansão das indústrias para a promoção do desenvolvimento do Estado.

O Fomentar concede às indústrias que se instalem no estado de Goiás o benefício das empresas pagarem 30% do ICMS e outros tributos pelo período que varia de 10 a 20 anos, conforme contrato, e após o referido prazo acordado, a empresa beneficiária passa a liquidar os 70% do imposto remanescente.

O Fomentar, juntamente com a Secretaria de Indústria e Comércio, realizam leilões que oferecem ao empresário a oportunidade de pagar antecipadamente os 70% dos tributos restantes com deságios de até 89% (oitenta e nove por cento).

Dispõe o art. 1º da Lei nº 13.436/1998 (Publicado no DOE-GO em 30/12/1998), que trata da liquidação antecipada dos contratos de financiamento do FOMENTAR:

Art. 1º Os contratos de financiamento com recursos do Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás FOMENTAR – poderão ser, mensalmente, objeto de oferta pública com vistas à sua liquidação antecipada, observando-se as disposições regulamentares e; ainda, as seguintes condições:

I – o pagamento deve ser feito em moeda corrente, no valor obtido em leilão, originário dos saldos devedores dos contratos de financiamento, observando o preço mínimo apurado na data de sua oferta;

II – o pagamento efetivar-se-á em 48 (quarenta e oito) parcelas mensais e sucessivas, vincenda a 1ª em 30 (trinta) dias após a assinatura do instrumento correspondente, incidindo juros equivalentes aos exigidos nos contratos de financiamento com recursos de FOMENTAR;

III- os pagamentos deverão ser feitos ao Tesouro Estadual mediante documento de arrecadação apropriado;

IV – a utilização do benefício desta lei é condicionada à realização dos investimentos fixados decorrentes de projetos objeto dos respectivos contratos, nos termos do Regulamento FOMENTAR;

V- os contratos de financiamentos são cedidos mediante leilão, nos termos deste artigo, cujas ofertas públicas deverão acontecer a cada 30 (trinta) dias, até a completa liquidação dos saldos devedores apurados nos contratos correspondentes;

VI – a liquidação antecipada dos contratos de financiamento só será permitida aos estabelecimentos beneficiários do programa FOMENTAR que não reduzirem a quantidade de empregados registrados até 31 de dezembro de 1998.

§1º A pessoa jurídica titular de estabelecimento beneficiário de incentivo do Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás – FOMENTAR, aplicará o montante equivalente ao desconto obtido com a quitação antecipada do contrato de financiamento firmado com o mesmo Fundo, representado por seu agente financeiro, nos termos deste artigo, na ampliação e/ou modernização do seu parque industrial incentivado dentro do prazo máximo de 20 (vinte) anos, a contar da data da realização do leilão respectivo. (nova redação dada pela Lei n' 15.124/2005)

§2º O montante a que se refere o §1º é considerado subvenção para investimento, podendo ser incorporado ao capital social da pessoa jurídica titular do estabelecimento beneficiário do incentivo ali mencionado ou mantido em conta de reserva para futuros aumentos de capital, vedada sua destinação para distribuição de dividendos ou qualquer outra parcela a título de lucro. (nova redação dada pelo art. 1º da Lei 15.124/2005)

§3º O disposto neste artigo aplica-se, igualmente, nos casos de: (NOTA: Por força do art. 1º da Lei n'15.518, de 05.01.06, com vigência a partir de 10.01.06, aplica-se igualmente, o disposto neste artigo aos casos de quitação antecipada ocorridos até 13.02.05, nas situações previstas nos incisos, I e II do §3º deste artigo)

I – quitação antecipada de contrato de financiamento do FOMENTAR cujos direitos creditícios forem adquiridos em oferta pública feita por meio de leilões, por pessoa jurídica na condição de investidora;

II – quitação antecipada, parcial ou integral, de contratos de financiamento firmados com o FOMENTAR, na forma deste artigo.

Ou seja, é vedada a distribuição aos sócios dos valores equivalentes ao desconto obtido com a quitação antecipada do contrato de financiamento FOMENTAR, mesmo que referida quitação antecipada fosse efetivada por pessoa jurídica na simples condição de investidora.

Assim, em resumo, a empresa MMC AUTOMOTORES DO BRASIL S/A (MMCB), por meio do FOMENTAR, obteve financiamento equivalente a 70% do ICMS, que poderia ser quitado antecipadamente com deságio de 89% desde que i) aplicasse na empresa, de forma efetiva e específica, os 89% no prazo de até 20 anos, e ii) contabilizasse esse deságio como subvenção para investimento. A mesma lei vedava expressamente que esse valor fosse distribuído em forma de lucros ou de dividendos. Prossegue o julgador de piso:

Em análise à escrituração da MMC AUTOMOTORES DO BRASIL S/A, verifica-se que a empresa não escriturou a subvenção para investimento da forma estabelecida pela legislação concessiva do benefício, pois deveria ter incorporado tais valores ao capital da empresa ou mantido em conta de reserva para futuro aumento de capital.

Repise-se, o valor da subvenção governamental representada pelo desconto de 89% na quitação antecipada do ICMS/FOMENTAR junto ao estado de Goiás NÃO poderia ter sido transferido do patrimônio da empresa.

O valor de incentivo do projeto FOMENTAR correspondia a 70% do ICMS devido e poderia ser liquidado de forma antecipada mediante leilões, ofertados geralmente, observando períodos semestrais. O valor do desconto pela antecipação do pagamento do valor devido à FOMENTAR, tratou-se de SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO, devendo permanecer na empresa. Os leilões foram sempre liquidados por partes relacionadas. No contexto em análise as liquidações antecipadas dos direitos de crédito do ICMS foram arrematadas pela empresa EDURE ADM. PART. E REPRESENT. LTDA.

Entretanto, conforme prossegue a autoridade lançadora:

No ano-calendário 2010, a primeira cisão [da MMCB], ocorrida no mês de março, transferiu para a CERFCO PARTICIPAÇÕES LTDA, todos os valores referentes aos leilões dos dias 28/06/2007 e 27/12/2007, quitados pela EDURE e transferidos para EDUARDO em 2008, no valor de R\$ 152.954.075,43; e os valores referentes aos leilões dos dias 30/06/2008, 17/12/2008, 23/07/2009 e 10/12/2009, quitados pela empresa EDURE em 2008 e 2009, no valor de R\$ 405.635.493,00.

...

A cisão seguinte... transferiu o restante do valor apurado no primeiro semestre de 2010 a título de ICMS/FOMENTAR... para a empresa CERFCO PARTICIPAÇÕES LTDA.

Assim, a MMCB, além do tratamento contábil inadequado (não escriturou a subvenção para investimento da forma estabelecida pela legislação concessiva do benefício, pois deveria ter incorporado tais valores ao capital da empresa ou mantido em conta de reserva para futuro aumento de capital), transferiu o desconto obtido com a quitação antecipada em leilões ICMS/FOMENTAR, relativo ao deságil de 89% (que se tratava de subvenção governamental, que não poderia ser transferida do patrimônio de MMCB), para a empresa CERFCO PARTICIPAÇÕES LTDA, fazendo constar no acervo vertido ativos representativos de moeda corrente e aplicações financeiras, contra passivos representativos do valor de face da dívida a ser paga à empresa do grupo, adquirente do direito de crédito. Anota aquela autoridade que até valores não recolhidos e ainda não submetidos a leilão forma transferidos de MMCB para a CERFCO, prosseguindo:

A empresa Edure, bem como o sócio EDUARDO adquiriram créditos representados por diversos leilões administrativos de direitos creditórios de ICMS devidos pela MMC a uma taxa de deságio de até 89% do seu valor de face. O valor de face dos créditos a pagar à EDURE e à EDUARDO (70% do valor do ICMS/FOMENTAR), foram vertidos para a empresa CERFCO juntamente com valores de aplicação financeira e caixa, conforme os Laudos de Avaliação do Acervo Líquido Cindido da MMCB, datados de 01/03/2010 e 31/12/2010. As cisões transferiram ativos que poderiam quitar a dívida integral sem o deságio! Ademais tais valores se referiam a subvenções para investimento e deveriam permanecer na entidade beneficiária.

Posteriormente, o passivo vertido correspondente ao ICMS/FOMENTAR não recolhido foi ajustado na empresa CERFCO a valor presente (2011) mediante a utilização de duas contas contábeis retificadoras de mesmo valor (uma devedora e outra credora). Na sequência, a conta Ajuste a Valor Presente credora foi transferida para lucros e “capitalizada” na empresa CERFCO (2013). Em 2014 o capital foi reduzido e entregue ao sócio Eduardo de Souza Ramos mediante circularização de recursos pelos fundos e empresas do fiscalizado, conforme será demonstrado.

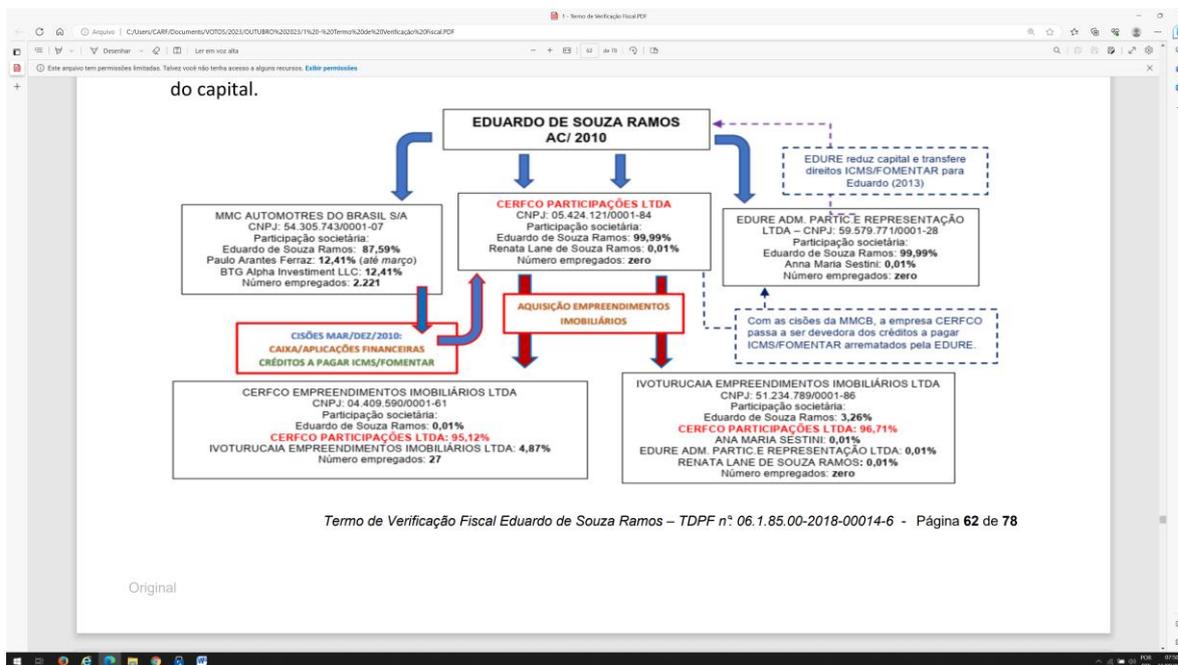
As cisões promovidas pela MMC AUTOMOTORES DO BRASIL S/A eram estranhas ao objeto social da empresa e lesivas ao interesse nacional, trazendo vantagem para o sócio EDUARDO DE SOUZA RAMOS, visto ter tomado para si, de forma fraudulenta, valores da empresa operacional.

Conforme anotou o julgador de piso,

Segundo os já citados Laudos de Avaliação do Acervo Cindido, as duas cisões da MMCB levaram para a CERFCO PARTICIPAÇÕES, em contrapartida aos títulos de crédito de dívida de longo prazo (que deveriam permanecer na empresa e serem mensurados como reserva de capital), valores do ativo circulante correspondentes exatamente ao valor do subsídio que, conforme a lei e a própria lógica do benefício, deveriam ser mantidos na empresa.

A partir das fls. 61 do TVF a autoridade lançadora passa a demonstrar os “lançamentos das contas contábeis passivas envolvidas, extraídos do balancete da empresa CERFCO PARTICIPAÇÕES LTDA dos anos-calendário 2010 (período em que o acervo da MMCB foi vertido para a CERFCO) até 2014 (quando os recursos foram retirados da empresa a título de redução de capital), lembrando que o acervo ativo vertido para a CERFCO era composto por aplicações financeiras e caixa, recursos utilizados, posteriormente, na aquisição de empreendimentos imobiliários de forma direta ou mediante empresas controladas”. Conforme anota aquela autoridade (o quadro anexo resume a participação de ESR nas empresas envolvidas):

No ano-calendário de 2010, a empresa CERFCO PARTICIPAÇÕES LTDA (atualmente FREC), com participação societária de Eduardo de Souza Ramos na ordem de 99,99%, recepcionou, mediante dois procedimentos de cisão da empresa MMCB, valores em espécie (caixa) e aplicações financeiras totalizando R\$ 822.543.043,52, tendo como contrapartida valores a pagar à empresa EDURE e ao sócio Eduardo (ESR). A empresa CERFCO PARTICIPAÇÕES LTDA iniciou então, processo de aquisição de empreendimentos imobiliários, seja de forma direta, seja por intermédio de empresas controladas, como a FREC EMPREENDIMENTOS LTDA, CNPJ: 04.409.590/0001-61 (antiga CERFCO EMPREENDIMENTOS), da qual detinha 95,12% da participação societária, e a IVOTURUCAIA EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA, CNPJ: 51.234.789/0001-86, que detinha, à época, 96,72% do capital.



No ano-calendário de 2011, a empresa CERFCO PARTICIPAÇÕES LTDA ajustou o valor do passivo, mediante conta passiva devedora de Ajuste a Valor Presente. Para manter o equilíbrio ativo/passivo, foi criada conta passiva credora de Ajuste a Valor Presente.

...

No ano-calendário de 2012, as contas Ajuste a Valor Presente, credora e devedora, foram reduzidas simultaneamente mês a mês... chegou ao final do ano calendário de 2012 com saldo zero.

...

No ano-calendário de 2013 a conta credora Ajuste a Valor Presente passou a denominar-se “Reserva de Lucros a Realizar” e perdeu a sincronia com a conta devedora Ajuste a Valor Presente.

...

Conforme documentado na 10ª Alteração do Contrato Social da empresa CERFCO PARTICIPAÇÕES LTDA, datada de 12/11/2013, os sócios decidiram distribuir “dividendos” no valor total de R\$ 809.468.974,00. Ato contínuo, no mesmo documento, os sócios aprovaram o aumento do capital social em R\$ 734.318.946,00, mediante a capitalização de parte do saldo da conta de dividendos a receber de Eduardo de Souza Ramos. Veja que o aumento de capital se deu com os valores anteriormente escriturados como “Ajuste a Valor Presente” (conta credora) dos direitos creditórios de ICMS/FOMENTAR (correspondente a 70% do ICMS não recolhido na MMCB, amparado pelo projeto FOMENTAR).

No mesmo ano-calendário os direitos creditórios mudaram de titularidade, sendo transferidos de EDUARDO e EDURE para um fundo de investimento “CONTAS A PAGAR FIDC AUSTER”...

O FUNDO DE INVESTIMENTO EM DIREITOS CREDITÓRIOS NÃO PADRONIZADOS AUSTER, CNPJ: 17.024.546/0001-85, tem como único cotista o Fundo de Investimento Multimercado Crédito Privado ARACATI – Investimento no Exterior, que por sua vez tem como único cotista o fiscalizado EDUARDO DE SOUZA RAMOS.

[O Fundo Auster tem por objetivo adquirir através de leilões Créditos de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (“ICMS”), devidos pela MMC

Automotores do Brasil S.A. (“MMCB”) ou empresas integrantes de seu grupo econômico].

No ano-calendário de 2014, o patrimônio imobiliário adquirido com os recursos vertidos para a empresa mediante as cisões da MMCB ocorridas em 2010, foi realocado entre as empresas controladas pela CERFCO mediante uma série de cisões e alterações contratuais. Grande parte do acervo imobiliário adquirido pela CERFCO PARTICIPAÇÕES LTDA, mediante a utilização de sua controlada CERFCO EMPREENDIMENTOS LTDA (“EMPREENDIMENTOS”) foi transferido para a empresa IVOTURUCAIA EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA (“IVOTURUCAIA”), ... a 30ª Alteração do Contrato Social da IVOTURUCAIA, datada de 30/06/2014, que versou acerca da operação de cisão parcial da EMPREENDIMENTOS, com versão e incorporação do acervo líquido cindido pela IVOTURUCAIA, que teve então seu capital aumentado de R\$ 79.592.344,00 para R\$ 336.641.755,00.

Na sequência, em 08/10/2014 a CERFCO PARTICIPAÇÕES LTDA alienou para o FII BRISA RENDA IMOBILIÁRIA, sua participação em 99,8112% do capital da empresa IVOTURUCAIA, pelo valor de R\$388.465.190,00. Em 31/10/2014 o FII BRISA RENDA IMOBILIÁRIA liquidou a empresa IVOTURUCAIA, transferindo para si, os empreendimentos imobiliários da sociedade.

Em 09/10/2014 a CERFCO PARTICIPAÇÕES LTDA alienou para o FII BRISA RENDA IMOBILIÁRIA, sua participação em 99,99% do capital da empresa FL 17 EMPREENDIMENTO IMOBILIÁRIO LTDA, pelo valor de R\$226.777.320,00.

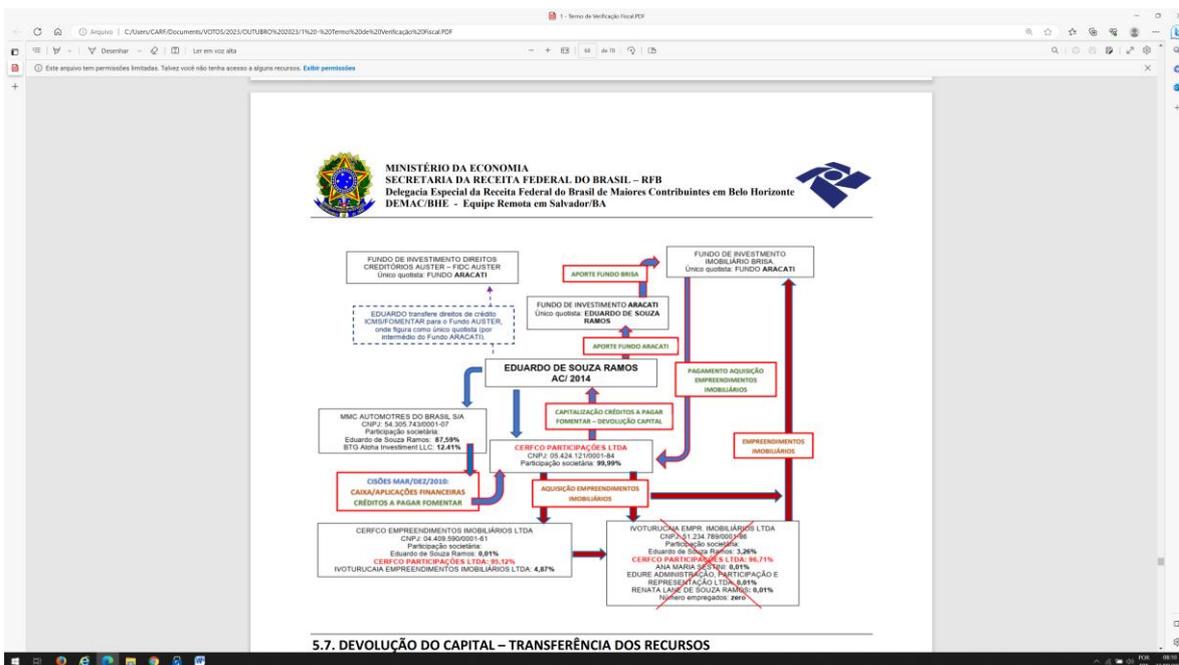
Em 19/09/2014 a empresa CERFCO PARTICIPAÇÕES LTDA alienou para o FII BRISA RENDA IMOBILIÁRIA, 50% do empreendimento VERA CRUZ PLAZA, pelo valor de R\$ 153.000.000,00.

Em 31/10/2014 a CERFCO PARTICIPAÇÕES alienou para o FII BRISA RENDA IMOBILIÁRIA, sua participação em 0,01% das quotas de emissão da empresa JK16 EMPREENDIMENTO IMOBILIÁRIO LTDA, pelo valor de R\$ 6.716,00 (seis mil, setecentos e dezesseis reais).

Em 23/09/2014, conforme a 13ª Alteração Contratual da empresa CERFCO PARTICIPAÇÕES LTDA, o capital social foi reduzido da seguinte forma:

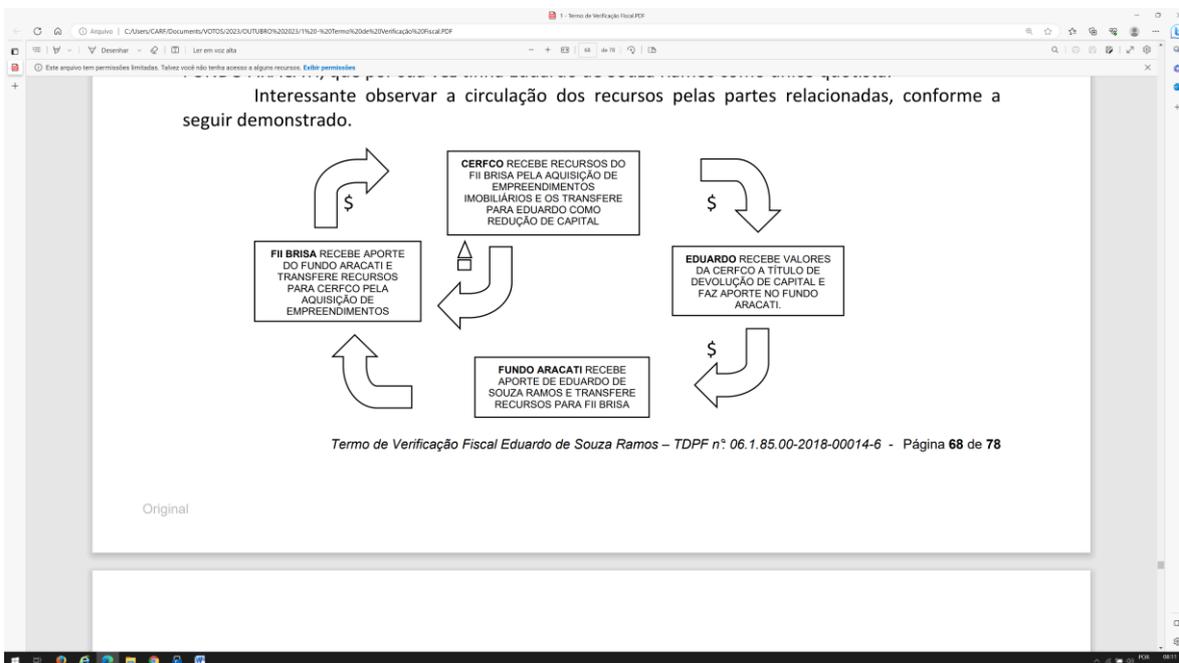
“Tendo em vista estar o capital social excessivo em relação aos objetivos sociais da sociedade, os sócios quotistas decidem reduzi-lo, como de fato reduzido fica, no montante de R\$ 694.000.,00,00 ...

Aprovar que a totalidade das quotas canceladas em virtude da redução de capital, sejam de titularidade do sócio EDUARDO DE SOUZA RAMOS, acima qualificado, ficando aprovado que **a devolução da participação em razão da redução de capital se dê em moeda corrente nacional, mediante a transferência dos recursos para a conta bancária de titularidade do sócio.**”
(grifei)



A devolução do capital da empresa CERFCO PARTICIPAÇÕES para o sócio EDUARDO DE SOUZA RAMOS coincidiu com a “alienação” dos empreendimentos da empresa CERFCO para o FII BRISA RENDA IMOBILIÁRIA.

Importante esclarecer que o FII BRISA tinha como único quotista o FUNDO ARACATI, que por sua vez tinha Eduardo de Souza Ramos como único quotista. Interessante observar a circulação dos recursos pelas partes relacionadas, conforme a seguir demonstrado.



Nota-se assim que a devolução do capital da empresa CERFCO para o sócio EDUARDO coincide com a “alienação” dos empreendimentos da empresa CERFCO para o FII BRISA RENDA IMOBILIÁRIA, que tinha como único quotista o FUNDO ARACATI, que por sua vez tinha Eduardo de Souza Ramos como único quotista. Observou a

fiscalização que: a CERFCO recebe do BRISA 153 milhões pela venda da 50% do empreendimento VERA CRUZ PLAZA; na mesma data quita empréstimo de R\$ 115.200.000,00 junto a Eduardo e repassa ao sócio EDUARDO a quantia de R\$ 37.780.000,00, a título de redução de capital; Na mesma data EDUARDO fez aporte no FUNDO ARACATI no valor de R\$ 153.000.000,00. Na mesma data o FUNDO ARACATI fez aporte ao FII BRISA no valor de R\$ 153.000.000,00. Por fim, na mesma data, o FII BRISA transfere para CERFCO como pagamento pela aquisição do mencionado ativo, o valor de R\$ 153.000.000,00. O mesmo acontece com os R\$ 388,4 milhões e com os R\$ 226,8 milhões: Eduardo faz aportes no fundo ARACATI, que faz aportes no FII BRISA, que paga a empresa CERFCO, que devolveu os “valores capitalizados” ao sócio, que, conforme já mencionado, fez aportes no fundo ARACATI. As transferências ocorreram no mesmo dia e não caracterizaram dispêndio de nenhuma das partes envolvidas (o dinheiro circulou “pro forma”). Conforme resume a autoridade fiscal às fls. 68/69: CERFCO recebe do BRISA pelas alienações dos empreendimentos; na mesma data CERFCO repassa esses mesmos valores a Eduardo a título de redução de capital; na mesma data Eduardo faz aporte no ARACATI (único cotista do BRISA); na mesma data ARACATI faz aporte no BRISA; na mesma data BRISA paga a CERFCO o valor do empreendimento que comprou.

Relata ainda a fiscalização que

Veja que não havia recursos na empresa CERFCO PARTICIPAÇÕES LTDA, disponíveis em moeda corrente nacional, suficientes para a suposta redução de capital na forma deliberada. Os ativos advindos das cisões da MMC AUTOMOTORES S/A, posteriormente transformados em empreendimentos imobiliários se apoiavam num passivo inexistente. A transferência dos empreendimentos imobiliários para o FII BRISA via alienação entre partes relacionadas, validou a retirada desse passivo (anteriormente transformado em lucro e capitalizado).

...

Em atendimento ao Termo de Início de Procedimento de Diligência Fiscal, tendo sido intimada a apresentar demonstrativo juntamente com documentação comprobatória dos recursos (devidamente identificados e valorados) repassados ao sócio Eduardo de Souza Ramos, por ocasião da redução de capital acordada, a empresa FREC PARTICIPAÇÕES LTDA (antiga CERFCO) informou que, entre 23/09/2014 e 31/10/2014, o sócio Eduardo Ramos havia recebido em devolução do capital social dessa empresa, um total de R\$ 664.878.190,00 e detinha ainda um crédito de R\$ 29.121.810,00...

Em conclusão, anota a autoridade lançadora:

As cisões parciais da MMCB trouxeram para a CERFCO PARTICIPAÇÕES LTDA, tanto os valores a pagar à empresa EDURE e a Eduardo, referente a créditos de ICMS/FOMENTAR “arrematados” em leilão, quanto valores da conta passiva “IMPOSTOS A PAGAR”, ainda não submetidos a leilão, pelo Estado de Goiás.

O controle das escriturações contábeis das empresas envolvidas pertencia ao mesmo grupo e, portanto, havia o conhecimento da transferência de valores para CERFCO, em desconformidade com as leis e regras vigentes. Torna-se, pois, evidente, a intenção da operação traçada para retirada de recursos da empresa operacional e posterior envio ao sócio EDUARDO DE SOUZA RAMOS (mediante capitalização, redução e retirada dos ativos para Fundo de Investimento Imobiliário).

... Segundo os já analisados Laudos de Avaliação do Acervo Cindido, as duas cisões da MMCB trouxeram para a CERFCO PARTICIPAÇÕES, em contrapartida aos títulos de crédito de dívida de longo prazo (que deveriam

permanecer na empresa e serem mensurados como reserva de capital), valores do ativo circulante correspondentes exatamente ao valor do subsídio que, conforme a lei e a própria lógica do benefício, deveriam ser mantidos na empresa. A cisão da empresa beneficiária do programa, efetuada conforme todo o exposto, viabilizou a destinação ao acionista, de valores referentes à subvenção governamental concedida à empresa MMCB, pelo Estado de Goiás (FOMENTAR).

Conclui a autoridade fiscal:

Após a análise de toda a operação, é possível afirmar que a devolução de capital foi, na verdade, a conclusão de todo um esquema direcionado para a retirada ilícita de valores da empresa operacional MMC AUTOMOTORES DO BRASIL S/A.

A recepção de recursos financeiros mediante cisões da empresa operacional MMC AUTOMOTORES S/A, no ano-calendário 2010, apoiada em passivo mensurado de forma incorreta, posteriormente avaliado a valor presente, transformado em lucro e capitalizado, sendo finalmente entregue ao sócio mediante redução de capital, efetivou a entrada, de forma aparentemente “legítima”, desses recursos no patrimônio do fiscalizado, que passou então a dispor econômica e juridicamente de tais valores.

Os valores correspondentes a R\$ 664.878.190,00 e R\$ 2.650.000,00, acrescidos aos investimentos de EDUARDO DE SOUZA RAMOS, mediante retiradas a título de redução do capital da empresa CERFCO PARTICIPAÇÕES LTDA, nos anos-calendário 2014 e 2015 respectivamente, tornaram-se aparentemente “legitimados” no patrimônio do sócio.

Posto isso, passo a analisar as razões recursais.

2.1 - Dever de reforma da decisão recorrida em relação à alegada redução de capital em dinheiro por valor superior ao custo de aquisição (tópico 5 do TVF).

2.1.1. Nulidade parcial do acórdão. Não apreciação de argumentos autônomos suficientes ao cancelamento do auto de infração.

Pretende o recorrente seja reconhecida a nulidade da decisão recorrida por não ter analisado todos os argumentos autônomos trazidos na impugnação, que seriam capazes de desconstituir o lançamento, no que se refere à acusação de devolução de capital em dinheiro por valor superior ao custo de investimento.

Inicialmente cabe frisar que de acordo com reiterada jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), o julgador não está obrigado a analisar todos os argumentos invocados pela parte, desde que tenha aplicado fundamentação suficiente para dirimir a controvérsia:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. INEXISTÊNCIA DE VÍCIOS NO ACÓRDÃO RECORRIDO. TEORIA DA APARÊNCIA. VALIDADE DE INTIMAÇÃO. REVISÃO DO VALOR DA MULTA FIXADA. REDUÇÃO DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS. INADMISSIBILIDADE. SÚMULA N. 7/STJ. DECISÃO MANTIDA.

1. O julgador não está obrigado a analisar todos os argumentos invocados pela parte quando tenha encontrado fundamentação suficiente para dirimir a controvérsia, não ocorrendo, assim, afronta ao art. 535 do CPC.

Os tópicos que não teriam sido analisados pelo colegiado de piso seriam:

A) o incentivo deve, de acordo com a RFB (SC COSIT 131/2016), ter o tratamento próprio da conta de patrimônio de que teve origem. Como a reserva com o incentivo

fiscal tem origem no lucro da sociedade, a consequência, com o repasse ao sócio (entendimento da peça fiscal), significaria a distribuição de lucro, isenta de tributação. Logo, sem IRPF. Nada foi dito a respeito do ponto no acórdão recorrido.

Sobre este mesmo tema o recorrente, em Capítulo seguinte, alega ainda:

2.1.3. Nulidade da autuação por erro de enquadramento. Ausência de sujeição dos fatos descritos na peça fiscal ao regime tributário capitulado. Uma vez que os fatos que ensejaram o acréscimo têm origem em lucros, como foi assentado, deveria ser dado o tratamento a eles aplicável, qual seja, de isenção. Entendimento veiculado na SC COSIT 131/2016.

Inicialmente destaco os seguintes trechos do voto condutor do acórdão recorrido:

Na devolução do capital social em dinheiro, configura-se rendimento tributável a parcela do montante recebido pelo sócio que exceder o custo da participação societária ou o capital por ele integralizado.

...

A autoridade tributária discordou que o aumento do capital social teria se originado em capitalização de lucros da empresa, conforme constou na alteração contratual, e desenvolveu seus trabalhos na escrita fiscal e contábil da empresa com a conclusão de que a origem dos valores capitalizados em 2013 e em seguida devolvidos ao sócio em 2014 e 2015 foram fruto de um esquema direcionado para a retirada ilícita de valores da empresa MMC AUTOMOTORES DO BRASIL S/A.

...

Ora, bem se vê que, ao contrário do que afirma o recorrente, o julgador de piso já se posicionara no sentido de que a fiscalização teria discordado que o aumento do capital social teria se originado em capitalização de lucros da empresa.

O recorrente se apega ao seguinte trecho do TVF como um dos fundamentos de sua tese:

“A recepção de recursos financeiros mediante cisões da empresa operacional MMC AUTOMOTORES S/A, no ano-calendário 2010, apoiada em passivo mensurado de forma incorreta, posteriormente avaliado a valor presente, transformado em lucro e capitalizado, sendo finalmente entregue ao sócio mediante redução de capital, efetivou a entrada, de forma aparentemente ‘legítima’, desses recursos no patrimônio do fiscalizado, que passou então a dispor econômica e juridicamente de tais valores”

No trecho acima a Autoridade Fiscal nada mais fez do que descrever o esquema montado para “transformar em lucro” o valor correspondente à devolução de capital em dinheiro entregue ao sócio pela CERFCO, valor esse que teve origem no incentivo fiscal FOMENTAR e não em lucros da empresa, sendo derivados de um passivo mensurado de forma incorreta; a lei do FOMENTAR determinava expressamente que o montante equivalente ao desconto obtido com a quitação antecipada do contrato de financiamento firmado com o FOMENTAR seria considerado subvenção para investimento, o que não foi observado, e vedava expressamente a destinação do incentivo para distribuição de dividendos ou qualquer outra parcela **a título de lucro**. Os títulos com vencimento a longo prazo, adquiridos com deságio de 89%, foram escriturados pelo valor de face, subsequentemente avaliados a valor presente, o que trouxe para a CERFCO significativos valores do ativo circulante posteriormente transferidos para a conta reserva de lucros,

capitalizados e devolvidos ao sócio mediante redução de capital. Conforme descrito também pelo julgador de piso:

A já mencionada Lei 13.436/98 estabeleceu que o montante equivalente ao desconto obtido com a quitação antecipada do contrato de financiamento firmado com o FOMENTAR seria considerado subvenção para investimento e deveria ser aplicado na ampliação e/ou modernização do parque industrial incentivado, devendo ser capitalizada ou mantida em conta de reserva para futuros aumentos de capital, vedada sua destinação para distribuição de dividendos ou qualquer outra parcela a título de lucro.

...

Desta forma, correta a tributação efetuada pela autoridade lançadora de IRPF em nome do contribuinte, não havendo a similaridade trazida pelo dependente com relação à isenção da distribuição de lucros.

Quanto à SCI 131, de 2016, invocada pelo recorrente, esta também não o socorre. Vejamos:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF. PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS. DISSOLUÇÃO PARCIAL DE SOCIEDADE. DEVOLUÇÃO DE CAPITAL EM DINHEIRO. FORMA DE INCIDÊNCIA.

Na dissolução parcial de sociedade, com devolução do capital em dinheiro, a parte do patrimônio líquido da pessoa jurídica atribuída ao sócio que exceder ao custo de aquisição da participação societária admitido pela legislação será tributada segundo a natureza de cada conta componente do patrimônio líquido.

...

12. Diante das disposições legais acima referidas, fica claro que, na dissolução parcial de sociedade, na hipótese de os haveres do sócio serem superiores aos valores por ele aplicados no capital da sociedade, ocorrerá o fato gerador do imposto sobre a renda, pois estará configurada a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, como produto do capital (acréscimo patrimonial).

13. Nesse ponto, antes de se detalhar a forma de tributação do acréscimo patrimonial no presente caso, cabem comentários acerca do art. 22 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, invocado pela interessada.

...

15. A diferença entre o valor de mercado dos bens e direitos e o do capital investido eram tributados na pessoa física, ao passo que, atualmente, quando os bens e direitos forem avaliados a preços de mercado, a tributação se dará na pessoa jurídica que estiver restituindo capital (§ 1º do art. 22 da Lei nº 9.249, de 1995). A par dessas novas disposições, permanece a tributação na pessoa física, quando haja devolução de capital em bens e direitos, pelo valor contábil, na hipótese em que o montante dos haveres do sócio seja superior ao custo de aquisição de sua participação societária.

16. De qualquer modo, está claro que o art. 22 da Lei nº 9.249, de 1995, não se aplica ao caso em exame, visto que não se trata de devolução de capital em bens e direitos, mas em dinheiro.

...

18. Sob esse enfoque legal, infere-se que, na devolução de capital em dinheiro, a renda do sócio que se retira da sociedade, constituir-se-á do montante que exceder o custo de aquisição da participação societária, e estará refletida nas contas do patrimônio líquido da pessoa jurídica, dependendo, para a incidência ou não do imposto sobre a renda, da natureza de cada uma dessas contas. A tributação nesses moldes está implícita nos arts. 545, 577 e 658 do RIR/1999.

19. Cabe esclarecer, também, que a apuração do imposto na fonte será com a aplicação da tabela progressiva mensal vigente no mês do pagamento ou crédito do rendimento, quanto às componentes tributáveis, e, na hipótese de distribuição de lucros, adotar-se-á a tributação aplicável ao ano-calendário de formação do lucro distribuído.

Como no caso presente restou comprovado que i) os valores devolvidos não tiveram origem em lucro, e ii) houve devolução de capital em dinheiro (hipótese em que não se aplica as disposições do art. 22 da Lei n.º 9.429, de 1995, que trata de devolução de capital em bens e direitos), correta a tributação na pessoa física pela aplicação da tabela progressiva mensal do IRPF.

Nesse mesmo sentido, transcrevo precedente desta Turma em processo julgado nesta Turma, Acórdão 2202-004.849, relatado pelo Conselheiro Ronnie Soares Anderson, que analisou caso que guarda semelhança com o ora em análise, do qual transcrevo:

...

Melhores auspícios não favorecem às alegações do contribuinte no sentido de que a restituição do capital social foi feita em dinheiro - "bem móvel e fungível", "situação em que o valor contábil coincide com o de mercado".

Pelo contrário, o fato de a devolução ter sido efetuada em dinheiro, e não em bens ou direitos, corrobora a constatação de que o art. 22 da Lei n.º 9.249/95 não possui pertinência na situação analisada.

...

Com efeito, o esforço argumentativo do recorrente de enquadrar dinheiro em espécie no conceito amplo de bens civilista, para a partir daí utilizá-lo para fins de postular isenção abrangida pelo mencionado art. 22, esbarra na realidade de que as definições de bens e direitos constantes nas normas contábeis e societárias não permitem tal extensão. Em outras palavras, no contexto de tais normas, e no atinente às relações jurídicas por elas regradas, dinheiro não se confunde com os demais bens, sejam eles fungíveis ou não.

Vide, como exemplo, os termos do art. 7º da Lei n.º 6.404/76, que versa sobre as possibilidades de formação o capital social das sociedades anônimas:

Formação Dinheiro e Bens

Art. 7º O capital social poderá ser formado com contribuições em dinheiro ou em qualquer espécie de bens suscetíveis de avaliação em dinheiro.

Tal dispositivo demonstra que no contexto societário, dinheiro - ou seja, moeda em espécie - distingue-se claramente dos demais bens, os quais podem ou não ser suscetíveis de avaliação em dinheiro. A pecúnia prescinde, pela sua própria essência, de tal avaliação, ou mesmo de reavaliação, não havendo sentido em aventar-se reavaliação de dinheiro a valor de mercado, ou em cogitar que seria um bem como os demais, para esses fins. Nessa toada, diversas outras disposições dessa mesma lei enfatizam a distinção de tratamento entre dinheiro e os demais bens, valendo citar, dentre outros, os arts. 23, 54 e 84

Isso posto, não vejo a nulidade alegada. Entendo que a tese foi devidamente considerada e desenvolvida pelo julgador de piso e por ter sido reiterada em grau recursal, adoto os fundamentos acima expostos como minhas razões decidir.

2.1.2 - Da alegada nulidade do lançamento por ausência de motivação. Acusação genérica. Falta de tipicidade. Inexistência de enquadramento da conduta em norma impositiva. Remissão ao art. 43 do CTN.

Em resumo, entende o recorrente que o lançamento contém vício no que se refere “à fundamentação da cobrança, já que, depois de narrativa de 42 páginas do TVF (fls. 36 a 78), o crédito tributário foi lastreado no art. 43, II, do CTN, o qual não descreve comportamento para prevê-lo como tributado, tornando inválido o auto de infração por conter motivação legal imprestável e genérica, quando a legislação impõe o dever de enquadramento em norma impositiva específica e suficiente para determinar a obrigação tributária.”

Além dos fundamentos já apresentados pelo julgador de piso, no sentido de não se identificar no lançamento quaisquer dos vícios previstos nos arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235, de 1792, capazes de anulá-lo, o que no entender do recorrente não responde às suas alegações, a leitura do TVF permite perceber que o lançamento foi devidamente motivado e fundamentado.

A irresignação do recorrente está fundamentada na alegação de que não haveria o enquadramento dos fatos identificados em norma legal, já que o art. 43 do CTN “é norma geral com os contornos do critério material da regra matriz do IR, por certo que a veiculação de crédito tributário tendo ele como substrato único, tal como feito no TVF do auto de infração em exame em relação ao tópico 5, representa a imputação de exação sem fundamento em norma de incidência, o que leva à imprestabilidade do lançamento”.

Ora, o TVF descreve exaustivamente os fatos constatados que motivaram o lançamento, sendo verificado e comprovado pelo Auditor-Fiscal que a devolução de capital discutida foi, na verdade, “a conclusão de todo um esquema direcionado para a retirada ilícita de valores da empresa operacional MMC AUTOMOTORES DO BRASIL S/A”.

Diferente do que alega o recorrente, uma vez comprovada a disponibilidade jurídica de valores que configuram acréscimo patrimonial, fundamentar o lançamento no art. 43, II, do CTN é plenamente possível, pois tem-se nesse dispositivo a descrição do fato gerador do tributo lançado, o IRPF, sendo este dispositivo o que descreve a sua regra matriz de incidência:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza **tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:**

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de **proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.**

Ademais, em que pese alegar o recorrente que “a mera menção às normas no auto de infração não faz as vezes de motivação”, e “as regras mencionadas no auto de infração tampouco permitem identificar qual seria o fato impositivo típico, o que só reforça a existência de cobrança feita mediante a veiculação de motivação genérica”, razão não lhe assiste. O lançamento está devidamente motivado. Conforme o próprio recorrente assevera, são 42 páginas descrevendo a conduta do recorrente, de forma que a motivação (a manifestação expressa e textual do conjunto de fatos que levaram à lavratura dos autos de infração) foi corretamente trazida aos autos pela autoridade lançadora nas quais foram descritos os procedimentos de fiscalização e a conduta do contribuinte contrária à legislação, tendo sido plenamente entendida pelo recorrente que apresentou seu vasto recurso composto por quase 100 (cem) páginas, de forma que não acato a nulidade arguida.

2.3. Segundo o qual o recebimento de dinheiro em redução de capital superior ao custo da participação societária implica obtenção de rendimento a título de ganho de capital e não sujeito ao recolhimento mensal obrigatório. Logo, o lançamento tem erro de direito. Nada foi dito a respeito no acórdão recorrido.

Ainda sobre este mesmo tema o recorrente, em Capítulo seguinte, apresenta a mesma tese em sua defesa, que será analisada conjuntamente com o item B:

2.1.4. Nulidade da autuação por erro de enquadramento dos fatos descritos na peça fiscal à norma e regime tributário capitulados como infração. Se tributado fosse, o acréscimo patrimonial estaria sujeito ao regime do ganho de capital e não à sistemática da tabela mensal progressiva.

Já de início o julgador de piso, repetindo o que consta do relatório fiscal, aponta que

Na devolução do capital social em dinheiro, configura-se rendimento tributável a parcela do montante recebido pelo sócio que exceder o custo da participação societária ou o capital por ele integralizado.

Ora, de fato o julgador de piso se limita a afirmar que se trata de rendimento tributável (afirmação extraída do relatório fiscal), mas não se posiciona se o rendimento é classificado ou não como ganho de capital e consequentemente sobre a forma de tributação, ou seja, se sujeito ao ajuste anual (tabela progressiva) ou se tributação definitiva por se tratar de ganho de capital.

Mas isso porque essa mesma matéria já havia sido tratada na análise das infrações relacionadas às empresas Asadyr e King Composite, diante da constatação da mesma infração, ou seja:

Nos anos-calendário 2015 e 2016 o contribuinte recebeu valores a título de devolução de capital da empresa panamenha ASADYR LIMITED INC. e no ano-calendário 2017 recebeu valores a título de dissolução da citada sociedade. O contribuinte, no entanto, não ofereceu à tributação os rendimentos auferidos, conforme legislação em vigor, tendo sido pois, objeto de lançamento de ofício.

Quando da análise dessa infração, esclareceu o julgador de piso:

A matéria em apreço foi analisada por esta Administração Tributária, em caso concreto, do qual resultou o entendimento constante da Solução de Consulta-SC Cosit nº 678, de 28 de dezembro de 2017. Desse modo, a presente análise reproduzirá o entendimento manifestado naquela, por força do efeito vinculante disposto no art. 9º da IN RFB nº 1.396, de 2013.

Conforme expressa a SC Cosit nº 678, de 2017, na devolução de capital em dinheiro, como é o presente caso, não ocorre alienação, tendo em vista que o valor devolvido ao sócio, acionista ou titular, não deixa de integrar seu patrimônio, caracterizando-se como restituição de capital anteriormente aplicado pelo sócio acrescido de um ganho.

Acrescenta a SC Cosit nº 678, de 2017:

13. A diferença positiva entre o valor da devolução de capital em dinheiro e o valor constante na declaração de ajuste anual da pessoa física titular/quotista/acionista que receber a devolução, embora não seja ganho de capital na alienação de bens e direitos ou na liquidação/resgate de aplicações financeiras, configura aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica de renda conforme dispõe o art. 43 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN):

SEÇÃO IV

Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 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. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

(Sem grifos no original)

14. Por não ser alcançada por isenção, o rendimento resultante da diferença positiva auferida na devolução de capital está sujeita ao Imposto sobre a Renda previsto nos arts. 1º a 3º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, abaixo mencionados:

...

Cabe acrescentar que, conforme entendimento constante na mesma Solução de Consulta acima citada:

11.3. Porém, na devolução do capital em dinheiro não existe alienação, pois o capital devolvido não havia deixado de ser propriedade do acionista/quotista/titular em referência. Desse modo, a situação descrita pelo Consultante não se amolda ao previsto no art. 24 da MP nº 2158-35, de 2001, nem no art. 117 do RIR/1999. Reitero que, além disso, em cotejo com a IN RFB nº 1.585, de 2015, a participação societária não se enquadra como aplicação financeira.

E ainda conforme exposto na SCI 131/2016 citada pelo recorrente:

17. Cumpre esclarecer que a tributação do acréscimo patrimonial havido na devolução do capital não se dá pelas regras da Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001 [que trata de tributação de ganho de capital], pois não ocorre juridicamente uma alienação de bem ou direito, mas uma restituição de capital anteriormente aplicado, acrescido de um ganho...

Ademais, conforme dito alhures, o julgador não está obrigado a se posicionar sobre todos os argumentos de defesa, desde que fundamente sua posição com argumentos que deixem claro sua conclusão. Assim, além da matéria já ter sido por tratada por aquele julgador em capítulo anterior, trouxe ele ainda elementos suficientes para demonstrar sua conclusão pela rejeição da impugnação neste Capítulo, de forma que não vejo a nulidade apontada.

Não é demais acrescentar que sobre essa matéria a Fazenda Nacional teceu considerações em processo julgado nesta Turma, Acórdão 2202-004.849, relatado pelo Conselheiro Ronnie Soares Anderson, já citado acima, as quais transcrevo:

Uma vez que o dinheiro já é unidade de mensuração de valor resultaria em contrassenso reavaliá-lo para apurar seu valor. Diante de uma tal situação, caberia perguntar qual o critério de avaliação deste bem. Ainda nessa linha, jamais poderia a pessoa jurídica tributar a diferença entre o valor contábil do bem e

o valor de mercado, que é tributado como ganho de capital, pois não é possível apurar ganho de capital sobre o dinheiro registrado em sua contabilidade.

...

Todavia, uma vez que não é possível existir diferença entre o valor contábil do dinheiro e seu valor de mercado, conclui-se que não se pode adiar o momento da realização de renda recebida sob a forma de pecúnia. Sendo o dinheiro meio de troca por excelência, a disponibilidade econômica ocorre no exato momento em que recebido, tanto sob a perspectiva jurídica quanto econômica e financeira, em consonância, ademais, com o regime de caixa a que faz jus à pessoa jurídica.

Dessa forma, não trata o presente caso de ganho de capital, mas de rendimentos sujeitos ao ajuste anual, com aplicação da tabela progressiva.

Isso posto, já me posiciono quanto à próxima tese recursal, ou seja,

2.1.5. Decadência parcial. Tendo havido alienação e ganho de capital, ainda que existente a infração imputada, encontram-se extintas por estarem caducas as exações aos alegados fatos geradores de 2014.

Ora, tratando-se de rendimentos sujeitos à tabela progressiva, cujo fato gerador é complexo e ocorre no dia 31 de dezembro do ano em que os rendimentos são auferidos, o prazo decadencial para efetuar o lançamento está previsto nos arts. 150, § 4º, ou art. 173, I, aplicando-se este último quando demonstrado ocorrência de dolo, fraude ou simulação (um dos três), devendo-se então analisar se no presente caso demonstrou-se haver quaisquer de tais condutas aptas a considerar o prazo decadencial pelo art. 173, I, do CTN, o que será analisado em itens seguintes no decorrer deste voto.

Prossegue ainda o recorrente:

2.1.6. Inexistência de ganho para MMCB que devesse ser vertido para subvenção para investimento com a compra dos créditos em leilão por EDURE

Neste Capítulo o recorrente desenvolve 3 (três) teses para concluir que o ganho obtido com a quitação antecipada do contrato de financiamento não deveria ter sido escriturado como subvenção para investimento por MMCB.

Inicialmente convém repetir os temas da lei:

Art. 1º Os contratos de financiamento com recursos do Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás FOMENTAR – poderão ser, mensalmente, objeto de oferta pública com vistas à sua liquidação antecipada, observando-se as disposições regulamentares e; ainda, as seguintes condições:

...

IV – a utilização do benefício desta lei é condicionada à realização dos investimentos fixados decorrentes de projetos objeto dos respectivos contratos, nos termos do Regulamento FOMENTAR;

V- os contratos de financiamentos são cedidos mediante leilão, nos termos deste artigo, cujas ofertas públicas deverão acontecer a cada 30 (trinta) dias, até a completa liquidação dos saldos devedores apurados nos contratos correspondentes;

VI – a liquidação antecipada dos contratos de financiamento só será permitida aos estabelecimentos beneficiários do programa FOMENTAR que não reduzirem a quantidade de empregados registrados até 31 de dezembro de 1998.

§ 1º A pessoa jurídica titular de estabelecimento beneficiário de incentivo do Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás –

FOMENTAR, aplicará o montante equivalente ao desconto obtido com a quitação antecipada do contrato de financiamento firmado com o mesmo Fundo, representado por seu agente financeiro, nos termos deste artigo, na ampliação e/ou modernização do seu parque industrial incentivado dentro do prazo máximo de 20 (vinte) anos, a contar da data da realização do leilão respectivo. (nova redação dada pela Lei n' 15.124/2005)

§ 2º O montante a que se refere o § 1º é considerado subvenção para investimento, podendo ser incorporado ao capital social da pessoa jurídica titular do estabelecimento beneficiário do incentivo ali mencionado ou mantido em conta de reserva para futuros aumentos de capital, vedada sua destinação para distribuição de dividendos ou qualquer outra parcela a título de lucro. (nova redação dada pelo art. 1º da Lei 15.124/2005)

§3º O disposto neste artigo aplica-se, igualmente, nos casos de: (NOTA: Por força do art. 1º da Lei n'15.518, de 05.01.06, com vigência a partir de 10.01.06, aplica-se igualmente, o disposto neste artigo aos casos de quitação antecipada ocorridos até 13.02.05, nas situações previstas nos incisos, I e II do §3º deste artigo)

I – quitação antecipada de contrato de financiamento do FOMENTAR cujos direitos creditícios forem adquiridos em oferta pública feita por meio de leilões, por pessoa jurídica na condição de investidora;

II – quitação antecipada, parcial ou integral, de contratos de financiamento firmados com o FOMENTAR, na forma deste artigo.

No decorrer do TVF a fiscalização procurou demonstrar que:

O montante equivalente ao desconto de 89%, obtido com a quitação antecipada do contrato de financiamento de incentivo à industrialização do Estado de Goiás – FOMENTAR, deveria manter-se na empresa, mesmo que os direitos creditícios tivessem sido adquiridos por empresa investidora e não a beneficiária do FOMENTAR.

Em análise à escrituração da MMC AUTOMOTORES DO BRASIL S/A, verificamos que a empresa não escriturou a subvenção para investimento da forma estabelecida pela legislação...

...

O valor do desconto pela antecipação do pagamento do valor devido à FOMENTAR, trata-se de SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO, devendo permanecer na empresa. Os leilões foram sempre liquidados por partes relacionadas. No contexto em análise as liquidações antecipadas dos direitos de crédito do ICMS foram arrematadas pela empresa EDURE ADM. PART. E REPRES. LTDA” (TVF, fls. 52, 53, 55 e 60)

A primeira tese apresentada é que, com base no § 3º da lei goiana, a regra (escrituração como subvenção para investimento) seria aplicável apenas se a compra se desse por pessoa jurídica que fosse sócia da MMCB, e a EDURE não possuía participação em MMCB.

Inicialmente cabe reforçar a clareza da lei ao determinar que i) “A pessoa jurídica titular de estabelecimento beneficiário de incentivo... aplicará... o montante equivalente ao desconto obtido com a quitação antecipada.. na ampliação e/ou modernização do seu parque industrial incentivado..” (§ 1º); ii) que esse montante “...é considerado subvenção para investimento...” podendo “...ser incorporado ao capital social da pessoa jurídica titular do estabelecimento beneficiário do incentivo ali mencionado ou mantido em conta de reserva para futuros aumentos de capital...” (§ 2º), ou seja, deve permanecer na empresa, sendo que essas determinações se aplicam, iii) “...inclusive quando houver quitação antecipada por pessoa jurídica na condição de investidora” (§ 3º).

Dessa forma não há como concordar com a interpretação trazida pelo recorrente. Ou os créditos eram adquiridos pelo titular de estabelecimento beneficiário do incentivo ou por pessoa jurídica na condição de investidora, sendo essa a condição que EDURE os adquiriu; o § 3º invocado pela recorrente é cristalino ao estabelecer que as determinações anteriores (§§ 1º e 2º) se aplicam inclusive quando os créditos foram adquiridos por PJ na condição de investidora (inciso I). Dizer que EDURE não era sócia de MMCB e que por isso não haveria obrigação de registrar o deságio como subvenção para investimento, posto que não havia PJ na condição de investidora, mas somente PF, é interpretação que afronta diretamente as disposições da lei do FOMENTAR. Ademais, conforme destaca a fiscalização (fl. 41 do TVF), o recorrente possuía como participação societária 87,59% da MMCB e 99,99% da EDURE, além de 99,99% da CERFCO, ou seja, são empresas de um mesmo “dono” (ver gráfico reproduzido acima, trazido no TVF), sendo todas as operações efetuadas por partes relacionadas:

O controle das escriturações contábeis das empresas envolvidas pertencia ao mesmo grupo e, portanto, havia o conhecimento da transferência de valores para CERFCO, em desconformidade com as leis e regras vigentes. Torna-se, pois, evidente, a intenção da operação traçada para retirada de recursos da empresa operacional e posterior envio ao sócio EDUARDO DE SOUZA RAMOS (mediante capitalização, redução e retirada dos ativos para Fundo de Investimento Imobiliário).

Ademais, conforme apontou a autoridade fiscal:

As subvenções para investimento devem ser registradas como reserva de capital e não serão computadas na determinação do lucro real, desde que obedecidas as restrições para a utilização dessa reserva.

Ao não registrar as subvenções para investimentos, as restrições impostas ao ganho advindo do deságio obtido no leilão não existiriam. Isso posto rejeito a alegação.

Uma segunda tese de defesa apresentada neste Capítulo seria o fato de que em 2011 a lei estadual do FOMENTAR ter sido alterada no sentido de ter sido dispensado o registro do FOMENTAR em reserva, invocando a retroatividade benigna. Nesse sentido, conforme consta do TVF:

Importante salientar que no ano-calendário seguinte ao das cisões da MMC, foi sancionada a Lei Estadual(GO) nº 17.443, publicada no DOE/GO em 26/11/2011, que introduziu o artigo 7º-A na Lei nº 16.671/2009, que passou a ter a seguinte redação (a lei entrou em vigor na data da publicação):

art. 7º-A. O industrial de veículo automotor beneficiário do crédito outorgado do ICMS fica dispensado de:

...

IV – aplicar o montante equivalente ao desconto obtido com a quitação antecipada do contrato de financiamento relativo aos Programas FOMENTAR e PRODUIR na ampliação ou na modernização do parque industrial incentivado, permitindo a destinação do referido montante aos fins que convierem à empresa e seus acionistas;

V – tratar como subvenção para investimento o montante equivalente ao desconto obtido:

a) com a quitação antecipada do contrato de financiamento relativo ao Programa FOMENTAR;

...

A mencionada lei estadual permitiu a destinação do montante equivalente ao desconto obtido com a quitação antecipada da dívida aos fins que convierem à empresa e seus acionistas. A operação analisada não encontra respaldo na referida lei, tanto por produzir efeitos a partir de novembro de 2011 (a operação de cisão abrangeu os leilões de 2008 e 2010), quanto pelas normas contábeis vigentes e legislação federal.

A escrituração e consequente tributação dos valores recebidos a título de benefícios fiscais devem seguir as normas contábeis vigentes em harmonia com a legislação nacional.

A já mencionada Lei 13.436/98 estabeleceu que o montante equivalente ao desconto obtido com a quitação antecipada do contrato de financiamento firmado com o FOMENTAR seria considerado subvenção para investimento e deveria ser aplicado na ampliação e/ou modernização do parque industrial incentivado, devendo ser capitalizada ou mantida em conta de reserva para futuros aumentos de capital, vedada sua destinação para distribuição de dividendos ou qualquer outra parcela a título de lucro.

O Parecer Normativo COSIT nº 112/78 esclareceu que subvenções para investimento são as que apresentam as seguintes características:

- *A intenção do subvencionador em dar assistência a projetos de investimento;*
- *A efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado;*
- *O beneficiário da subvenção deve ser a pessoa jurídica titular do empreendimento.*

As subvenções para investimento devem ser registradas como reserva de capital e não serão computadas na determinação do lucro real, desde que obedecidas as restrições para a utilização dessa reserva.

No caso em análise, necessário observar o estabelecido na NBC T 19.4 “Subvenção e Assistência Governamentais”, vigente à época da operação, cujos trechos pertinentes e mais importantes transcreve-se a seguir:

Empréstimo subsidiado é aquele em que o credor renuncia ao recebimento total ou parcial do empréstimo e/ou dos juros, mediante o cumprimento de determinadas condições. De maneira geral, é concedido direta ou indiretamente pelo Governo, com ou sem a intermediação de um banco; está vinculado a um tributo; e caracteriza-se pela utilização de taxas de juros visivelmente abaixo do mercado e/ou pela postergação parcial ou total do pagamento do referido tributo sem ônus ou com ônus visivelmente abaixo do normalmente praticado pelo mercado. Subsídio em empréstimo é a parcela do empréstimo ou do juro renunciado e a diferença entre o juro ou ônus de mercado e o juro ou ônus praticado.

(...) 9. A forma como a subvenção é recebida não influencia no método de contabilização a ser adotado. Assim, por exemplo, a contabilização deve ser a mesma independentemente de a subvenção ser recebida em dinheiro ou como redução de passivo.

(...) 12. Uma subvenção governamental deve ser reconhecida como receita ao longo do período e confrontada com as despesas que pretende compensar, em base sistemática, desde que atendidas as condições desta Norma. A subvenção governamental não pode ser creditada diretamente no patrimônio líquido.

13. O tratamento contábil da subvenção governamental como receita deriva dos seguintes principais argumentos:

(a) Uma vez que a subvenção governamental é recebida de uma fonte que não os acionistas e deriva de ato de gestão em benefício da entidade, não deve ser

creditada diretamente no patrimônio líquido, mas, sim, reconhecida como receita nos períodos apropriados;

(b) subvenção governamental raramente é gratuita. A entidade ganha efetivamente essa receita quando está de acordo com as regras das subvenções e cumpre determinadas obrigações.

(c) Assim como os tributos são lançados no resultado, é lógico registrar a subvenção governamental, que é, em essência, uma extensão da política fiscal na demonstração do resultado.”

(...) 15. Há situações em que é necessário que o valor da subvenção governamental não seja distribuído ou de qualquer forma repassado aos sócios, fazendo-se necessária a retenção, após trânsito pela demonstração do resultado, em conta apropriada de patrimônio líquido, para comprovação do atendimento dessa condição. Nessas situações, tal valor, após ter sido reconhecido no resultado, pode ser creditado à reserva própria (Reserva de Incentivos Fiscais), a partir da conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados.

16. É fundamental, pelo regime de competência, que a receita de subvenção governamental seja reconhecida em bases sistemáticas e racionais, ao longo do período necessário e confrontada com as despesas correspondentes. Assim, o reconhecimento da receita de subvenção governamental no momento de seu recebimento somente é admitido nos casos em que não há base de alocação da subvenção ao longo dos períodos beneficiados.

No que se refere à retroatividade benigna, a situação posta não se enquadra em qualquer daquelas previstas no art. 106 do CTN capazes de atrair sua aplicação. Ademais, conforme posto pela autoridade lançadora,

A escrituração e consequente tributação dos valores recebidos a título de benefícios fiscais devem seguir as normas contábeis vigentes em harmonia com a legislação nacional.

A legislação em âmbito nacional prevê que no caso das subvenções de investimento, o valor recebido do poder público deve ser contabilizado como reserva de capital para a empresa, de forma que não está disponível para ser usado em suas diversas operações, mas sim para serem aplicados em sua expansão ou em novos empreendimentos. Esse entendimento é extraído do, do 2º do art. 38 do Decreto 1.598, de 1997:

§ 2º - As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que:

- a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo 19;
- b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

Não há dúvidas quanto ao descumprimento da legislação nacional no caso sob análise.

Por fim, o recorrente apresenta uma terceira razão para justificar a ausência de escrituração da subvenção para investimento pela MMCB, qual seja, que trata o presente caso de subvenção para custeio e não para investimento, permitindo integrar o lucro e livre movimentação.

Sem delongas, cito inicialmente a literalidade da lei Goiana, ao dispor que “Q montante a que se refere o § 1º é considerado subvenção para investimento,...” (art. 1º, § 2º).

Ademais, a Lei Complementar nº 160, de 2017, em seu art. 9º, alterou o art. 30 da Lei nº 12.973/14, referente à delimitação legal e ao tratamento das subvenções de investimento, afastando de vez qualquer dúvida sobre a temática, ou seja:

§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo.

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.

Nesse mesmo sentido cito os seguintes Acórdão precedentes: 9101-005.850; 9101-006.112.

Com isso, resta assentado que os incentivos e benefícios de ICMS concedidos são subvenções para investimento, o que está em perfeita consonância com a legislação do FOMENTAR na época das cisões da MMCB (2010).

Isso, posto, rejeito as alegações trazidas neste Capítulo.

Prossegue ainda o recorrente:

2.1.7 Ainda que fosse obrigatório o registro de subvenção para investimento por MMCB, a sua inobservância com a distribuição levaria às exigências de IRPJ e CSLL em seu nome. Não à cobrança de IRPF do seu sócio.

Não se discute no presente caso a tributação na Pessoa Jurídica, mas sim que houve devolução de capital em dinheiro ao sócio, acrescida de um ganho, o que configura fato gerador do IRPF. A tributação na pessoa jurídica MMC AUTOMOTORES DO BRASIL S/A é matéria estranha à presente lide. Ademais, o recorrente alega que “a distribuição levaria às exigências de IRPJ e CSLL em seu nome”, mas não afirma ter efetuado qualquer pagamento a este título em virtude da não observância da lei, ou seja, não ter registrado o deságio como subvenção para investimento. Conforme consta do TVF:

As subvenções para investimento devem ser registradas como reserva de capital e não serão computadas na determinação do lucro real, desde que obedecidas as restrições para a utilização dessa reserva.

Ademais, ao transportar os valores pagos de “contas a pagar” para ‘lucros a realizar’ sem que tais valores transitassem pelo resultado, não houve pagamento de IRPJ sobre tais valores, de forma que não poderiam ser distribuídos como dividendos.

2.1.8. Inexistência do dever de avaliação do passivo do FOMENTAR a valor presente por MMCB quando das cisões.

Neste Capítulo alega o recorrente que a avaliação a valor presente (AVP) dos créditos do FOMENTAR somente se tornou obrigatória a partir de 2011, motivo pelo qual as acusações fiscais não prosperam. Alega que os passivos de longo prazo, inclusive decorrentes de incentivos fiscais, não tinham que ser avaliados por critério diverso do seu valor de face ao longo de 2010, ano em que se deram as cisões de MMCB. O dever de tratá-los com critério distinto, pelo seu valor presente, só passou a ser exigido na elaboração das demonstrações financeiras do exercício findo em 31/12/2011, pois até a mudança na

legislação goiana, só se poderia reconhecer o ganho da subvenção na medida em que fossem feitos os investimentos programados no programa FOMENTAR, já que a confirmação do incentivo era condicionada aos investimentos de expansão ou modernização do empreendimento em 20 anos. O texto legal determinava que a incorporação da quantia ao seu patrimônio estava condicionada à aplicação do deságio no empreendimento que levou à concessão do incentivo. Até então, a parcela correspondente ao AVP deveria ser mantida no passivo. Que a partir da publicação da Lei Estadual 17.443, em 26/10/2011, houve a dispensa de as empresas industriais do segmento automotivo terem de aplicar o montante equivalente ao desconto obtido com a quitação antecipada do contrato de financiamento relativo aos Programas FOMENTAR e PRODUZIR na ampliação ou na modernização do parque industrial incentivado, permitindo a destinação do referido montante aos fins que convierem à empresa e seus acionistas” (art. 7º-A, IV), como também a dispensa de tratar como subvenção para investimento o montante equivalente ao desconto obtido com a quitação antecipada do contrato de financiamento relativo ao Programa FOMENTAR (art. 7º-A, V, “a”), dessa forma somente a partir daí haveria a obrigação da AVP.

As alegações não prosperam. Já de início ressalte-se que, independente de outros fatos, conforme já afirmado por várias vezes neste voto, a lei estadual exigia que o valor da subvenção decorrente do desconto de 89% pela quitação antecipada da dívida deveria permanecer na empresa para investimento e ser contabilizado como reserva de capital, e, conforme concluiu a fiscalização:

Segundo os já analisados Laudos de Avaliação do Acervo Cindido, as duas cisões da MMCB trouxeram para a CERFCO PARTICIPAÇÕES, em contrapartida aos títulos de crédito de dívida de longo prazo (que deveriam permanecer na empresa e serem mensurados como reserva de capital), valores do ativo circulante correspondentes exatamente ao valor do subsídio que, conforme a lei e a própria lógica do benefício, deveriam ser mantidos na empresa. A cisão da empresa beneficiária do programa, efetuada conforme todo o exposto, viabilizou a destinação ao acionista, de valores referentes à subvenção governamental concedida à empresa MMCB, pelo Estado de Goiás (FOMENTAR).

Transcrevo novamente os termos da lei goiana, vigente à época dos fatos:

Art. 1º Os contratos de financiamento com recursos do Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás FOMENTAR – poderão ser, mensalmente, objeto de oferta pública com vistas à sua liquidação antecipada, observando-se as disposições regulamentares e; ainda, as seguintes condições:

...

IV – a utilização do benefício desta lei é condicionada à realização dos investimentos fixados decorrentes de projetos objeto dos respectivos contratos, nos termos do Regulamento FOMENTAR;

V- os contratos de financiamentos são cedidos mediante leilão, nos termos deste artigo, cujas ofertas públicas deverão acontecer a cada 30 (trinta) dias, até a completa liquidação dos saldos devedores apurados nos contratos correspondentes;

...

§ 1º A pessoa jurídica titular de estabelecimento beneficiário de incentivo do Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás – FOMENTAR, aplicará o montante equivalente ao desconto obtido com a quitação antecipada do contrato de financiamento firmado com o mesmo Fundo, representado por seu agente financeiro, nos termos deste artigo, na ampliação e/ou modernização do seu parque industrial incentivado dentro do prazo máximo

de 20 (vinte) anos, a contar da data da realização do leilão respectivo. (nova redação dada pela Lei n' 15.124/2005)

§ 2º O montante a que se refere o § 1º é considerado subvenção para investimento, podendo ser incorporado ao capital social da pessoa jurídica titular do estabelecimento beneficiário do incentivo ali mencionado ou mantido em conta de reserva para futuros aumentos de capital, vedada sua destinação para distribuição de dividendos ou qualquer outra parcela a título de lucro. (nova redação dada pelo art. 1º da Lei 15.124/2005)

§3º O disposto neste artigo aplica-se, igualmente, nos casos de: (NOTA: Por força do art. 1º da Lei n'15.518, de 05.01.06, com vigência a partir de 10.01.06, aplica-se igualmente, o disposto neste artigo aos casos de quitação antecipada ocorridos até 13.02.05, nas situações previstas nos incisos, I e II do §3º deste artigo)

I – quitação antecipada de contrato de financiamento do FOMENTAR cujos direitos creditícios forem adquiridos em oferta pública feita por meio de leilões, por pessoa jurídica na condição de investidora;

II – quitação antecipada, parcial ou integral, de contratos de financiamento firmados com o FOMENTAR, na forma deste artigo.

Ora, a lei estadual impôs a obrigatoriedade de a empresa aplicar o montante equivalente aos descontos obtidos com a quitação antecipada do financiamento na ampliação e/ou modernização de seu parque industrial incentivado dentro de 20 (vinte) anos a contar da data da realização dos leilões respectivos, entretanto não trouxe qualquer exigência no sentido de que o gozo do benefício estaria atrelado à comprovação de que os recursos já teriam sido utilizados nos investimentos determinados pela lei, até porque num prazo de 20 anos a empresa dispõe de um bom tempo para iniciar os investimentos necessários e a lei não fixou o momento inicial para aplicação dos recursos; dessa forma, a afirmação de que somente após a mudança na legislação goiana, ocorrida em 2011, é que se poderia reconhecer o ganho da subvenção na medida em que fossem feitos os investimentos programados no programa FOMENTAR, não é verdadeira: nos termos da lei, a receita correspondente à redução do passivo decorrente de desconto pela quitação de dívidas do programa FOMENTAR não está, no momento de sua concessão, estritamente ligada a qualquer investimento passado ou futuro.

Fato é que a fiscalização constatou que CERFCO não possuía os ‘lucros’ distribuídos, e, intimada a esclarecer sua origem, tenta justificá-la na AVP, informando que

“O lucro em questão foi apurado no exercício de 2010, o qual foi determinado de acordo com as regras aplicáveis à elaboração da Demonstração de Resultado do Exercício – DRE e demais demonstrações financeiras já considerando inclusive as alterações introduzidas na Lei 6.404/1976 (Lei das S/A) pelas Leis 11.638/2007 e 11.941/2009.

...

Ao ser intimada a apresentar memória de cálculo e as normas contábeis que deram suporte ao “Ajuste ao Valor Presente do Contas a Pagar” e a esclarecer o destino de tais valores para a reserva de lucros a realizar, se limita a informar que

São regras legais e infralegais... dentre as alterações promovidas na Lei 6.404/1976 pelas Leis 11.638/2007 e 1.941/2009, passou-se a exigir o ajuste a valor presente (AVP) de obrigações, encargos e riscos classificados no passivo não circulante das pessoas jurídicas (art. 184, III). ... O item 5 do referido Pronunciamento Técnico estabelece que “a mensuração contábil a valor presente seja aplicada no reconhecimento inicial de ativos e passivos.” Como as cisões realizadas em 2010 ensejaram a transferência de passivos de longo prazo para a Requerente, ela devia

registrar-los observando os critérios então existentes, isto é, considerando eventual ajuste a valor presente na sua mensuração inicial...”

A conta Ajuste a Valor Presente credora é transferida para lucros e “capitalizada” na empresa CERFCO sem qualquer justificativa, sendo que, também sem qualquer justificativa

No ano-calendário de 2013 a conta credora Ajuste a Valor Presente passou a denominar-se “Reserva de Lucros a Realizar” e perdeu a sincronia com a conta devedora Ajuste a Valor Presente.

Registre-se que a Lei n.º 11.638, publicada em 2007, trouxe inovações no sentido de aproximar a contabilidade nacional das práticas internacionais, e conforme expressamente consta da nova redação do § 5º do artigo 177 da Lei n.º 6.404, de 1976:

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

(...)

§ 3º As demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários e serão obrigatoriamente submetidas a auditoria por auditores independentes nela registrados. (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)

§ 5º As normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários a que se refere o § 3º deste artigo deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários. (Incluído pela Lei n.º 11.638, de 2007)

Com isso, houve uma significativa alteração nos métodos e critérios contábeis nacionais, que passaram a refletir com mais precisão o valor de mercado do bem, informação relevante para os investidores e outros agentes privados, e, neste novo cenário contábil, inseriu-se a avaliação dos elementos do passivo pelo ajuste a valor presente, nos termos do disposto no artigo 184 da Lei n.º 6.404, de 1964:

Art. 184. No balanço, os elementos do passivo serão avaliados de acordo com os seguintes critérios:

...

~~III - as obrigações, encargos e riscos classificados no passivo exigível a longo prazo serão ajustados ao seu valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante. (Redação dada pela Lei n.º 11.638, de 2007)~~

~~III - as obrigações, encargos e riscos classificados no passivo não circulante serão ajustados ao seu valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante. (Redação dada pela Medida Provisória n.º 449, de 2008)~~

III - as obrigações, os encargos e os riscos classificados no passivo não circulante serão ajustados ao seu valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante. (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)

Veja que essa obrigação da AVP já existe desde 2007; os créditos foram adquiridos em leilões nos anos de 2007 a 2010, e as dívidas se deram em 2010, ou seja, já na vigência dessa lei, porém foram escriturados pelo valor de face; foi neste cenário que a fiscalização trouxe aos autos o Pronunciamento Técnico CPC 12, que assim prescreve:

21. Os elementos integrantes do ativo e do passivo decorrentes de operações de longo prazo, ou de curto prazo quando houver efeito relevante, devem ser ajustados a valor presente com base em taxas de desconto que reflitam as melhores avaliações do mercado quanto ao valor do dinheiro no tempo e os riscos específicos do ativo e do passivo em suas datas originais.

2.1.9. Obediência das normas então editadas e ausência de reflexo fiscal.

Parte das afirmações contidas neste Capítulo já foram objeto de análise nos capítulos anteriores. Outras são hipóteses que não existiram na prática, e que por isso não serão analisadas, tais como:

Ora, se MMCB simplesmente remanescesse com o passivo e registrasse a integralidade do AVP em 31/12/2011, não haveria lucro que, do mesmo modo que se deu com CERFCO, poderia ser distribuído capitalizado e posteriormente restituído até o limite do custo acrescido? Evidente que sim!

Outras alegações relativas a simulação inocente serão analisadas no capítulo seguinte.

2.1.10. Inexistência de simulação.

2.1.12. Inexistência de planejamento fiscal ilícito

Por guardar semelhança, analiso esses dois capítulos em conjunto.

Entende o recorrente que, caso se entenda pela presença de simulação, esta seria inocente, pois não trouxe prejuízo a terceiros diante da inexistência de economia tributária.

Ora, o próprio lançamento já derruba essa tese ao demonstrar que a economia tributária almejada se daria com a retirada de valores da sociedade sem a incidência de qualquer tributação. Mais uma vez é bom lembrar que ao longo do extenso recurso o recorrente em nenhum momento demonstra ter havido tributação na pessoa jurídica de MMCB e nem de CERFCO, nem pagamento de imposto de renda pela mesma, o que também não interessa ao caso, pois, conforme dito alhures, não se discute aqui eventual tributação na Pessoa Jurídica, sendo o objeto da presente discussão o IRPF omitido.

Conforme já descrito no início deste voto, partir das fls. 38 do TVF a fiscalização demonstrou como se deu a origem dos valores devolvidos ao sócio, objeto de tributação pelo IRPF ora em discussão.

A meu ver, restou devidamente demonstrado nos autos a montagem de uma pseudo-situação repleta de artifícios contábeis com vistas a enquadrar as práticas adotadas em dispositivos legais, a fim de tornar aparentemente legítimo o ingresso dos recursos no patrimônio do sócio, o que configura planejamento tributário abusivo, ilícito. Conforme concluiu a fiscalização:

Após a análise de toda a operação, é possível afirmar que a devolução de capital foi, na verdade, a conclusão de todo um esquema direcionado para a retirada ilícita de valores da empresa operacional MMC AUTOMOTORES DO BRASIL S/A.

A recepção de recursos financeiros mediante cisões da empresa operacional MMC AUTOMOTORES S/A, no ano-calendário 2010, apoiada em passivo mensurado de forma incorreta, posteriormente avaliado a valor presente, transformado em lucro e capitalizado, sendo finalmente entregue ao sócio mediante redução de capital, efetivou a entrada, de forma aparentemente “legítima”, desses recursos no patrimônio do fiscalizado, que passou então a dispor econômica e juridicamente de tais valores.

...

Observa-se, diante de toda a manobra iniciada com as cisões da empresa MMC AUTOMOTORES DO BRASIL S/A, a transferência para o sócio EDUARDO DE SOUZA RAMOS, de valores equivalentes ao benefício fiscal FOMENTAR, concedido pelo governo do Estado de Goiás. Ademais, a mensuração incorreta dos títulos com vencimento a longo prazo trouxe para a empresa CERFCO significativos valores do ativo circulante. Tais valores foram utilizados para aquisição de empreendimentos imobiliários. Os valores escriturados na conta credora “ajuste a valor presente” do passivo foram posteriormente transferidos para a conta reserva de lucros, capitalizados e devolvidos ao sócio.

Os valores que circularam a título de devolução de capital, aporte em fundos e pagamento pela transferência dos empreendimentos para o fundo foram meramente contábeis. O sócio fez aportes no fundo ARACATI, que fez aportes no FII BRISA, que pagou a empresa CERFCO, que devolveu os “valores capitalizados” ao sócio, que, conforme já mencionado, fez aportes no fundo ARACATI. As transferências ocorreram no mesmo dia e não caracterizaram dispêndio de nenhuma das partes envolvidas (o dinheiro circulou “pro forma”). O valor supostamente retirado do passivo RESPALDOU a retirada dos empreendimentos adquiridos mediante a entrada dos ativos circulantes vertidos para CERFCO pelas cisões da MMCB analisadas ao longo do presente termo.

Além disso, foram adotadas práticas à revelia da legislação, que colaboraram para que o esquema fosse possível. Dentre elas resalto:

O controle das escriturações contábeis das empresas envolvidas pertencia ao mesmo grupo e, portanto, havia o conhecimento da transferência de valores para CERFCO, em desconformidade com as leis e regras vigentes. Torna-se, pois, evidente, a intenção da operação traçada para retirada de recursos da empresa operacional e posterior envio ao sócio EDUARDO DE SOUZA RAMOS (mediante capitalização, redução e retirada dos ativos para Fundo de Investimento Imobiliário).

...

Interessante verificar que os valores da dívida da empresa MMCB junto à Agência de Fomento de Goiás (“Impostos a Pagar”), vertidas pelo valor futuro de R\$ 50.319.201,98 (cisão março/2010) e R\$ 41.754.295,26 (cisão dez/2010), tinham como responsável a empresa CERFCO, conforme Protocolo-Justificação das Cisões Parciais. Não obstante, tais valores foram pagos pela empresa EDURE, conforme escrituração contábil da empresa receptora do acervo, CERFCO PARTICIPAÇÕES LTDA.

...

Segundo os já analisados Laudos de Avaliação do Acervo Cindido, as duas cisões da MMCB trouxeram para a CERFCO PARTICIPAÇÕES, em contrapartida aos títulos de crédito de dívida de longo prazo (que deveriam permanecer na empresa e serem mensurados como reserva de capital), valores do ativo circulante correspondentes exatamente ao valor do subsídio que, conforme a lei e a própria lógica do benefício, deveriam ser mantidos na empresa. A cisão da empresa beneficiária do programa, efetuada conforme todo o exposto, viabilizou a destinação ao acionista, de valores referentes à subvenção governamental concedida à empresa MMCB, pelo Estado de Goiás (FOMENTAR).

...

Após a análise de toda a operação, é possível afirmar que a devolução de capital foi, na verdade, a conclusão de todo um esquema direcionado para a retirada ilícita de valores da empresa operacional MMC AUTOMOTORES DO BRASIL S/A. A recepção de recursos financeiros mediante cisões da empresa operacional MMC AUTOMOTORES S/A, no ano-calendário 2010, apoiada em passivo mensurado

de forma incorreta, posteriormente avaliado a valor presente, transformado em lucro e capitalizado, sendo finalmente entregue ao sócio mediante redução de capital, efetivou a entrada, de forma aparentemente “legítima”, desses recursos no patrimônio do fiscalizado, que passou então a dispor econômica e juridicamente de tais valores.

Tais valores foram utilizados para aquisição de empreendimentos imobiliários. Os valores escriturados na conta credora “ajuste a valor presente” do passivo foram posteriormente transferidos para a conta reserva de lucros, capitalizados e devolvidos ao sócio. Os valores que circularam a título de devolução de capital, aporte em fundos e pagamento pela transferência dos empreendimentos para o fundo foram meramente contábeis. O sócio fez aportes no fundo ARACATI, que fez aportes no FII BRISA, que pagou a empresa CERFCO, que devolveu os “valores capitalizados” ao sócio, que, conforme já mencionado, fez aportes no fundo ARACATI. As transferências ocorreram no mesmo dia e não caracterizaram dispêndio de nenhuma das partes envolvidas (o dinheiro circulou “pro forma”). O valor supostamente retirado do passivo RESPALDOU a retirada dos empreendimentos adquiridos mediante a entrada dos ativos circulantes vertidos para CERFCO pelas cisões da MMCB analisadas ao longo do presente termo.

Nota-se a existência de negócios simulados que culminaram na retirada ilícita de valores da empresa MMC AUTOMOTORES DO BRASIL S/A., sendo os recursos vertidos ao seu sócio à deriva da legislação, que vedava expressamente a distribuição aos sócios dos valores equivalentes ao desconto obtido com a quitação antecipada do contrato de financiamento FOMENTAR, mesmo que referida quitação antecipada fosse efetivada por pessoa jurídica na simples condição de investidora; dessa forma, mantém-se a multa agravada por se enquadrarem as condutas na legislação já transcrita pela autoridade lançadora, ou seja:

O § 1º do artigo 167 do Código Civil estabelece que haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

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

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

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

Segundo o artigo 1º da lei 8.137/90, temos que:

“art. 1º. Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I – omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III – falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV – elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato (...)”.

Diz os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº:4.502/64 que:

“art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação principal ou o crédito tributário correspondente.

art. 72. Fraude 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, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.”

De todo o exposto, a multa aplicada reflete o disposto no inciso II do artigo 44, da Lei 9.430/96, a seguir transcrito:

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

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.”

Cito ainda como precedente desta temática o Acórdão nº 9202-003.128 da 2ª Turma da CSRF, trata do tema nos seguintes termos:

Assim, ainda que o conceito de fraude seja amplo, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, onde, utilizando-se de subterfúgios, escamoteia na ocorrência do fato gerador ou retarda o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

(...)

A multa qualificada não é aplicada somente quando existem nos autos documentos com fraudes materiais, como contratos e recibos falsos, notas frias etc., decorre também da análise da conduta ou dos procedimentos adotados pelo contribuinte que emergem do processo. (Acórdão 9202-003.128, CSRF, 2ªTurma, de 27 de março de 2014).

Ao longo do extenso TVF, a Autoridade Fiscal expôs minuciosamente o esquema fraudulento, o comportamento simulatório que culminou na prática infratora, concluindo, a partir da escrita fiscal e de documentos apresentados pelo próprio recorrente, que este retirou recursos da MMC Automotores do Brasil S/A (MMCB), da qual era sócio, mediante cisões imotivadas, com versão do patrimônio à CERFCO Participações Ltda. (cujo recorrente é o maior acionista) e mensuração incorreta de passivo relacionado a incentivo fiscal estadual (título com vencimento a longo prazo – FOMENTAR, que deveriam ser escriturados como subvenção para investimento e que foram transferidos pelo valor de face à CERFCO), subsequentemente avaliado a valor presente, o que trouxe para a CERFCO significativos valores do ativo circulante, utilizados para aquisição de empreendimentos imobiliários, sendo os valores escriturados na conta credora “ajuste a valor presente” do passivo, posteriormente transferidos, sem justificativa, para a conta reserva de lucros, capitalizados e devolvidos ao sócio mediante redução de capital. Como os atos teriam sido simulados e visariam acobertar a transferência de recursos da MMCB em montante superior ao custo da participação extinta, o valor recebido em dinheiro pelo sócio foi considerado rendimento tributável sujeito ao ajuste anual, acompanhado de multa qualificada (150%), que deve ser mantida.

2.1.11. Decadência das exigências relacionadas ao ano de 2014, uma vez ausente a simulação

Considerando a conclusão do capítulo anterior, não há que se falar em decadência, uma vez que a conduta adotada atrai a regra prevista no art. 173, I, do CTN para fins de contagem do prazo decadencial. Dessa forma, considerando que o fato gerador do IRPF se dá em 31/12 do respectivo ano-calendário, considerando o ano de 2014 (mais

antigo), para este o termo a quo é 01/01/2016 (primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), encerrando 31/12/2020. Considerando que a ciência ocorreu em 03/12/2020, não há que se falar em decadência.

2.2. Improcedência do lançamento em relação às supostas omissões de tributação da variação cambial nas reduções de capital e dissolução de ASADYR (tópico 3 do TVF). Alega a recorrente que a variação cambial de ativo auferido originariamente no exterior (caso do RERCT) é isenta de tributação. Ainda que assim não fosse, a variação cambial implica obtenção de acréscimo a título de ganho de capital e não de rendimento sujeito à tabela progressiva.

2.3. Improcedência do lançamento por erro na tributação da variação cambial da KING COMPOSITE por se considerar sujeita à tabela progressiva quando submetida ao regime de ganho de capital (tópico 4 do TVF).

Conforme narrado anteriormente, foram ainda apuradas as seguintes infrações:

1 - Nos anos-calendário 2015 e 2016 o contribuinte recebeu valores a título de devolução de capital da empresa panamenha ASADYR LIMITED INC. e no ano-calendário 2017 recebeu valores a título de dissolução da citada sociedade. O contribuinte, no entanto, não ofereceu à tributação os rendimentos auferidos, conforme legislação em vigor, tendo sido pois, objeto de lançamento de ofício.

2 - Em 23/10/2015 o contribuinte recebeu valores a título de redução de capital da empresa espanhola KING COMPOSITE, SOCIEDAD LIMITADA e os ofereceu à tributação como ganho de capital. Contudo, redução de capital não caracteriza alienação e os valores recebidos nesse contexto deveriam ter sido submetidos à tributação mediante a incidência da tabela progressiva. A diferença entre o imposto apurado da forma correta e o apurado como ganho de capital foi objeto de lançamento de ofício.

Em relação à ASADYR, argumenta o recorrente que “não haveria incidência de IRPF sobre a variação cambial de bem ou direito declarado e registrado a partir do RERCT (Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária), por ter sido o ganho auferido originariamente no exterior, valendo-se do disposto no art. 24, § 5º da MP 2.158-35/2001 e IN SRF 118/2000, art. 14, II.”.

Em sentido oposto, consta do TVF que, a partir de entendimento trazido pela Solução de Consulta COSIT 678/2017, “na devolução do capital em dinheiro não existe alienação, pois o capital devolvido não havia deixado de ser propriedade do acionista/quotista/titular em referência”. Sendo assim, tal devolução não se amolda ao previsto no art. 24 da MP nº 2158-35, de 2001, nem ao art. 117 do RIR/1999 (atual art. 128 do RIR/2018). Além disso, “em cotejo com a IN RFB nº 1585/2015, a participação societária não se enquadra como aplicação financeira”. Prossegue ainda o fiscal:

Esclarece então, a SC COSIT em referência, que a diferença positiva entre o valor da devolução de capital em dinheiro e o valor constante na declaração de ajuste anual da pessoa física titular/quotista/acionista que receber a devolução, embora não seja ganho de capital na alienação de bens de direitos ou na liquidação/resgate de aplicações financeiras, configura aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica de renda conforme dispõe o art. 43 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN):

...

Os rendimentos inerentes à devolução de capital, não possuindo características de alienação ou rendimentos de aplicações financeiras, se enquadram em “DEMAIS

RENDIMENTOS RECEBIDOS”, tratados no art. 16 da IN SRF n.º 208, de 27 de setembro de 2002, estando sujeitos à tributação sob a forma de recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão) no mês do recebimento e na Declaração de Ajuste Anual.

“Art 16. Os demais rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior por residente no Brasil, transferidos ou não para o País, estão sujeitos à tributação sob a forma de recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), no mês do recebimento, e na Declaração de Ajuste Anual.” regime

A referida MP n.º 2158-35, de 2001, assim dispõe:

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.

§ 1º O disposto neste artigo alcança, inclusive, a moeda estrangeira mantida em espécie.

§ 2º Na hipótese de alienação de moeda estrangeira mantida em espécie, o imposto será apurado na declaração de ajuste.

§ 3º A base de cálculo do imposto será a diferença positiva, em Reais, entre o valor de alienação, liquidação ou resgate e o custo de aquisição do bem ou direito, da moeda estrangeira mantida em espécie ou valor original da aplicação financeira.

§ 4º Para os fins do disposto neste artigo, o valor de alienação, liquidação ou resgate, quando expresso em moeda estrangeira, corresponderá à sua quantidade convertida em dólar dos Estados Unidos e, em seguida, para Reais, mediante a utilização do valor do dólar para compra, divulgado pelo Banco Central do Brasil para a data da alienação, liquidação ou resgate ou, no caso de operação a prazo ou a prestação, na data do recebimento de cada parcela.

§ 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 a data da alienação, liquidação ou resgate, ou, no caso de operação a prazo ou a prestação, na data do recebimento de cada parcela.

Ou seja, trata a MP de alienação de bens e direitos e de liquidação ou resgate de aplicações financeiras adquiridos em moeda estrangeira, sendo que a presente discussão gira em torno de devolução de capital em dinheiro, situação diversa da ora em análise.

A tributação em questão recaiu sobre variação cambial positiva. O custo de aquisição do capital investido estava informado na DAA do recorrente, retificada após adesão ao Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT), em reais; o valor recebido quando das dissoluções da empresa (parcial e total) também foi apurado em reais, considerando a cotação do dólar no momento do recebimento, de forma que entendo estar correto o lançamento. Vejamos:

O valor do patrimônio líquido da sociedade empresária Asadyr Limited Inc., em 31/12/2014, conforme Balanço Patrimonial apresentado, somava a quantia de US\$ 17.284.488,30...

A participação do fiscalizado na sociedade empresária Asadyr Limited Inc. ao final do ano-calendário de 2014 resultou, portanto, em R\$ 45.911.057,82.

...

O capital total recebido da sociedade ASADYR LIMITED. INC. pelo fiscalizado, desde a regularização da sociedade, em 2014, até a sua dissolução, em 2017, foi de US\$16.850.217,34... Da análise de toda a operação, é possível afirmar que a tributação em questão reflete a variação cambial positiva, resultado da apuração em moeda nacional, das reduções e devoluções de capital em análise, conforme legislação já mencionada.

Restou da seguinte forma, a apuração da base de cálculo dos valores recebidos:

CAPITAL REGULARIZADO US\$ 17.284.488,30					CUSTO DE AQUISIÇÃO R\$ 45.911.057,82			
DATA	RETIRADA EM US\$	REMANESCENTE CAPITAL REGULARIZADO US\$	TAXA CÂMBIO	RETIRADA EM R\$ (A)	% RETIRADA	CUSTO PROPORCIONAL (B)	CUSTO REMANESCENTE	BASE DE CÁLCULO BC = A - B
2015	2.286.159,34	14.998.328,96	3,8016	8.691.063,35	13,2266	6.072.471,97	39.838.585,85	2.618.591,37
2016	104.518,00	14.893.810,96	3,4440	359.959,99	0,6046	277.578,26	39.561.007,59	82.381,74
CAPITAL APÓS RETIRADAS E PREJUÍZO US\$ 14.459.600,00					CUSTO DE AQUISIÇÃO R\$ 39.561.007,59			
24/05/2017	14.440.970,00	18.570,00	3,1263	45.146.804,51	99,8716	39.510.200,45	50.807,14	5.636.604,06
09/06/2017	18.570,00	0,00	3,1005	57.576,29	0,1284	50.807,14	0,00	6.769,14
TOTAIS:	16.850.217,34			54.255.404,13		45.911.057,82		

Argumenta ainda o recorrente:

O racional da SC COSIT 678/2017 não se aplica ao caso por dois motivos. Primeiro, porque trata de caso em que a redução de capital envolve não apenas o retorno do valor correspondente ao investimento feito (como no caso), mas igualmente de uma parcela que o excede. Na situação do RECORRENTE, no entanto, tal não se põe. Inexistiu redução em valor superior ao custo do investimento. Diferentemente, as reduções de capital e, por fim, a liquidação foram feitas no limite do custo, diversamente do quanto examinado na SC COSIT 678/2017.

...

Ora, a própria SCI não fez essa distinção. Vejamos:

13. A diferença positiva entre o valor da devolução de capital em dinheiro e o valor constante na declaração de ajuste anual da pessoa física titular/quotista/acionista que receber a devolução, embora não seja ganho de capital na alienação de bens e direitos ou na liquidação/resgate de aplicações financeiras, configura aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica de renda conforme dispõe o art. 43 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN):

...

14. Por não ser alcançada por isenção, o rendimento resultante da diferença positiva auferida na devolução de capital está sujeito ao Imposto sobre a Renda previsto nos arts. 1º a 3º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, abaixo mencionados:

...

16. O rendimento correspondente à diferença positiva entre o valor devolvido do capital em dinheiro de pessoa jurídica situada no exterior e respectivo valor da participação acionária enquadra-se no art. 16 da IN SRF nº 208, de 27 de setembro de 2002, estando sujeito à tributação sob a forma de recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão) no mês do recebimento e na Declaração de Ajuste Anual:

...

20. Nas declarações de ajuste anual do ano-calendário de 2015 e posteriores, o contribuinte pessoa física deveria incluir os rendimentos, frutos e acessórios decorrentes do aproveitamento, no exterior ou no País, dos recursos, bens ou direitos de qualquer natureza regularizados por meio da Dercat, auferidos a partir de 31 de dezembro de 2014, consoante disposto no art. 15 da IN em questão:

...

O lançamento se refere apenas à diferença relativa à variação cambial positiva, ou seja, o ingresso dos recursos deu-se por valor superior, em reais, àquele regularizado no RERCT. Por convergir com o entendimento ora exposto, voto pela manutenção do lançamento tratado neste Capítulo.

Ressalto que essa mesma conclusão se aplica aos valores a título de redução de capital da empresa espanhola KING COMPOSITE, SOCIEDAD LIMITADA, eis que ali também houve devolução de capital em dinheiro, sendo que a tributação ocorreu como se houvesse ganho de capital, de forma que lançada apenas a diferença. Conforme argumenta o recorrente:

Contudo, conforme exposto no item 2.2. do recurso em exame quando tratando da ASADYR, a diferença positiva entre o valor investido na pessoa jurídica estrangeira e o resultado líquido que se recebe na redução de seu capital social tem a natureza de ganho de capital, por envolver a alienação de bem ou direito em contrapartida ao recebimento de bens ou direitos diversos, nos termos art. 3º, § 3º, da Lei 7.713/1988 c/c art. 21 da Lei 8.981/1995. Para evitar repetições desnecessárias, inclusive em relação ao desacerto da decisão recorrida, o RECORRENTE requer que o quanto exposto em tal tópico seja aqui considerado como se estivesse transcrito na sua inteireza, dada a coincidência de fundamentos.

Porém, conforme consta do TVF, o que vai ao encontro do meu entendimento já exposto neste voto:

Conforme já analisado, a devolução de capital **não** diz respeito à alienação, não devendo ser, portanto, tributado como ganho de capital. Os valores apurados devem se sujeitar à incidência da tabela progressiva e ao recolhimento mensal obrigatório. A apuração dos valores tributáveis deve seguir orientação contida no já mencionado artigo 16 da IN SRF n.º208/2002, que dispõe sobre a tributação, pelo imposto de renda, dos rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior, não contemplados pelo artigo 14 (alienação de bens ou direitos, liquidação ou resgate de aplicações financeiras e alienação de moeda estrangeira mantida em espécie, de propriedade de pessoa física) ou pelo artigo 15 (resultado da atividade rural exercida no exterior).

Assim determinou o mencionado dispositivo:

“art. 16. Os demais rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior por residente no Brasil, **transferidos ou não para o País**, estão sujeitos à tributação sob a forma de **recolhimento mensal obrigatório** (carnê-leão), no mês do recebimento, e na Declaração de Ajuste Anual.

(...)

§ 2º **Os rendimentos em moeda estrangeira** e o imposto pago no exterior são **convertidos em dólares dos Estados Unidos da América**, pelo valor fixado pela autoridade monetária do país de origem dos rendimentos para a data do recebimento e, em seguida, **em reais pela cotação do dólar fixada, para compra, pelo Banco Central do Brasil para o último dia útil da primeira quinzena do mês anterior ao do recebimento do rendimento.**”(grifei)

2.2.2. Inexigibilidade da multa isolada (recolhimento do carnê-leão).

2.2.2.(A). Impossibilidade de haver cominação de multa isolada concomitantemente com multa de ofício lançada a partir das mesmas e únicas infrações.

A matéria já foi analisada amplamente no âmbito deste Conselho, a exemplo do já citado Acórdão 2202-004.849, relatado pelo Conselheiro Ronnie Soares Anderson, cujos fundamentos adoto, transcrevendo-os:

Por fim, no que diz respeito à aventada impossibilidade de aplicação da multa isolada tem-se que, consoante giza o artigo 8º da Lei 7.713/88, c/c os arts. 4º e 6º da Lei nº 8.134/90, o rendimento do trabalho sem vínculo empregatício e o ganho de capital, recebido de pessoa física ou do exterior, quando em valor superior ao limite mensal de isenção, fica sujeito ao carnê-leão mensal, a título de antecipação do que vier a ser apurado na Declaração de Ajuste Anual.

Constatado pela fiscalização tributária que não ocorreu o recolhimento do carnê-leão mensal em conformidade as normas de regência, verifica-se a infração de multa isolada sobre o respectivo imposto apurado mensalmente, nos termos previstos no art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Esse artigo, em sua redação original, assim versava sobre essa multa:

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 — de cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito defraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

(...)

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

I — juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago;

(...)

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

Tal enunciado legal padecia de uma melhor redação, por não deixar claro se as hipóteses constantes dos incisos I e III do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 eram prescrições a incidirem de forma alternativa ou concomitante.

Em decorrência, reiteradas decisões da segunda instância administrativa reconheceram que a leitura mais adequada desses preceitos é a de que se tratam de situações alternativas, por não ser concebível a aplicação simultânea de duas multas sobre os mesmos fatos. Entre outros argumentos, tais como ocorrência de bis in idem e falta de proporcionalidade, também foi considerado que tais incisos se referem, na verdade, a duas formas distintas de cobrança da multa.

Ainda que não partilhe de uma forma mais ampla dos diversos óbices levantados à concomitância das multas, dos quais apenas se vislumbrou um estreito quadro, é forçoso reconhecer que tais empecilhos justificam a controvérsia instaurada, face à já mencionada precariedade redação dos dispositivos em tela.

Diverso, porém, é o arcabouço legal instaurado a partir da edição do art. 14 da Medida Provisória nº 351/07, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/07, que modificou o art. 44 da Lei nº 9.430/96 nos seguintes termos:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

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

A partir de 2007, então, ficaram claramente apartadas no texto legal as hipóteses de incidência que motivam cada uma das multas. Para o imposto de renda de pessoa física, a multa proporcional é aplicada caso haja diferença a pagar decorrente do ajuste anual; já a multa isolada é cabível no descumprimento da obrigação de fazer o recolhimento das antecipações mensais a título de carnê-leão.

São hipóteses de fato distintas, cujo descumprimento gera sanções jurídicas também distintas; descabido, portanto, falar em bis in idem, dado que os fatos antecedentes às respectivas exigências tributárias são diversos, sob os aspectos temporal e quantitativo.

...

Acrescente-se que a edição da Súmula 105 pelo CARF, em 08/12/2014, não mudou esse panorama, pelo contrário; o exame cuidadoso de seus precedentes revela que todos, sem exceção, concernem a anos-calendário bem anteriores à mudança legislativa acima explicitada, época na qual, conforme demonstrado, careciam os dispositivos legais de adequada precisão.

...

Sem embargo - e a despeito da existência de respeitáveis entendimentos sobre o tema em âmbito judicial, em sentido contrário - tem-se que, na linha do mais acima arrazoado, vêm a 1ª e a 2ª Seções da CSRF esclarecendo com lucidez dito alcance e a distinção necessária a ser realizada, sendo importante destacar, nessa senda, os Acórdãos n.º 9202-004022 (j. 10/05/2016), n.º 9101-002502 (j. 12/12/2016) e n.º 9101-002.251 (j. 1º/03/2016), sendo que deste último trago o seguinte trecho de ementa:

MULTA ISOLADA. LEI Nº 11.488, DE 2007. BASE DE CÁLCULO.

O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, preceitua que a multa isolada deve ser calculada sobre o valor do pagamento mensal apurado sob base estimada ao longo do ano, materialidade que não se confunde com a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição.

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. LEI Nº 11.488, DE 2007. CUMULATIVIDADE.

Em face da nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Lei nº 11.488, de 2007, é cabível a exigência cumulativa da multa de ofício sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, não recolhida, e da multa isolada sobre o valor do pagamento mensal apurado sob base estimada ao longo do ano, não efetuado, relativamente aos anos-calendário a partir de sua vigência.

Nessa mesma decisão, os olhares atentos do relator discerniram que "não se aplica ao presente caso o contido na Súmula CARF nº 105 por se referir, esta, expressamente, à redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, anterior ao advento da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007".

Recentes acórdãos da CSRF reforçam esse entendimento, valendo citar, dentre outros, os de nos 9202-006.906 e 9202-006.897, ambos julgados na sessão de 24/05/2018.

Esse é o entendimento deste Conselho já inclusive sumulado, ou seja:

Súmula CARF nº 147:

Somente com a edição da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%).

2.2.2.(B). Descabimento da cominação das multas isoladas por ausência de recolhimento de estimativas após o encerramento do respectivo período de apuração.

Argumenta o recorrente:

- (i) a autoridade fiscal, ao rever os rendimentos do sujeito passivo em período já encerrado, considerar ter ocorrido infrações que impõem a cobrança suplementar de IRPF, uma vez que tais valores são lançados acompanhados de multa de ofício. Neste caso, não há razão para impor a penalidade isolada, pois, como descrito no item precedente, a análise da obrigatoriedade de efetuar ou não a antecipação perde qualquer sentido, na medida em que toda a apuração do período é examinada para haver a autuação das diferenças apuradas ao final do exercício; e
- (ii) os valores que poderiam ser devidos a título de antecipação tornem-se desnecessários para compor o devido à época em que avaliado (como, por exemplo, quando há antecipações que, ao serem computados com os gastos dedutíveis e retenções efetuadas, suplantam o total devido, levando à situação de ser devida restituição). Neste cenário, o que se tem é que, no momento averiguado, o fato passível de ser punido ficou superado. Daí segue-se a conclusão de que não se justifica a imposição de multa, uma vez que a pena só é imposta se o sujeito passivo estiver em estado de ilicitude perante o Fisco.

Transcrevo a legislação que trata da matéria:

Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988

Art. 8º Fica sujeito ao pagamento do imposto de renda, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei, a pessoa física que receber de outra pessoa física, ou de fontes situadas no exterior, rendimentos e ganhos de capital que não tenham sido tributados na fonte, no País.

...

§ 2º O imposto de que trata este artigo deverá ser pago até o último dia útil da primeira quinzena do mês subsequente ao da percepção dos rendimentos.

Lei nº 9.430, de

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

...

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

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

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.

Ora, a multa isolada é aplicada pela falta do pagamento mensal, a título de antecipação, e a lei, ao se referir a “ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste”, deixa claro que a multa em comento é aplicável também quando a

falta de recolhimento é detectada após o encerramento do exercício, sendo aplicável mesmo que o resultado do ajuste anual seja imposto a restituir.

Nesse mesmo sentido, transcrevo parte do Acórdão 9303-012.904 – – CSRF / 3ª Turma - 18 de fevereiro de 2022, que analisou situação semelhante em relação ao não recolhimento de estimativas do IRPJ/CSLL, situação similar ao não recolhimento do carnê-leão (IRPF):

MULTA ISOLADA. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTOS DE ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO APÓS ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO. CABIMENTO.

Cabível a multa exigida isoladamente quando a pessoa jurídica, sujeita ao pagamento mensal do IRPJ e da CSLL determinados sobre as bases de cálculo estimadas, deixar de efetuar o seu recolhimento dentro do prazo legal. A referida multa é aplicável quando a falta é detectada após o encerramento do exercício correspondente, mesmo que neste se apure prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, consoante o disposto no art. 44 da Lei no 9.430/96.

...

Reporto-me às razões no voto condutor do Acórdão nº 9101-003.353, de relatoria da i. Conselheira Adriana Gomes Rêgo, cujos fundamentos transcrevo, adotando-o:

Pela lógica do argumento levantado pela recorrente, o dever de antecipar deixaria de existir quando o tributo passa a ser exigível ao final do ano-calendário, condição em que seria devido o próprio tributo, acrescido da multa de ofício pelo não recolhimento do ajuste anual. Pela mesma lógica, a falta de recolhimento de estimativas não seria punível porque, se ao final do período nada foi apurado como devido, ou ainda, caso tenha sido experimentado prejuízo fiscal ou saldo negativo de IRPJ ou de CSLL, não haveria mais que se falar em dever de antecipar algo que não existe e, assim, não haveria conduta a ser punida.

Com a devida vênia, discorda-se desse entendimento.

Em verdade, a lei determina que as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do lucro real apurem seus resultados trimestralmente. Como alternativa, facultou o legislador, a possibilidade de a pessoa jurídica, obrigada ao lucro real, apurar seus resultados anualmente, desde que antecipe pagamentos mensais a título de estimativa, que devem ser calculados com base na receita bruta mensal, ou com base em balanço/balancete de suspensão e/ou redução.

(...) Vê-se, então, que a pessoa jurídica, obrigada a apurar seus resultados de acordo com as regras do lucro real trimestral, tem a opção de fazê-lo com a periodicidade anual, desde que, efetue pagamentos mensais a título de estimativa. Essa é a regra do sistema.

No presente caso, a pessoa jurídica fez a opção por apurar o lucro real anualmente, sujeitando-se, assim, e de forma obrigatória, aos recolhimentos mensais a título de estimativas.

(...)

A vinculação entre os recolhimentos antecipados e a apuração do ajuste anual é inconteste, até porque a antecipação só é devida porque o sujeito passivo opta por postergar para o final do ano-calendário a apuração dos tributos incidentes sobre o lucro.

Contudo, a sistemática de apuração anual demanda uma punição diferenciada em face de infrações das quais resultam falta de recolhimento de tributo pois, na apuração anual, o fluxo de arrecadação da União está prejudicado desde o momento em que a estimativa é devida, e se a exigência do tributo com encargos ficar limitada ao devido por ocasião do ajuste anual, além de não se conseguir

reparar todo o prejuízo experimentado à União, há um desestímulo à opção pela apuração trimestral do lucro tributável, hipótese na qual o sujeito passivo responderia pela infração com encargos desde o trimestre de sua ocorrência.

Assim, a exigência de multa isolada pela falta ou insuficiência de recolhimentos estimados visa punir a conduta do contribuinte que abandona a regra geral de tributação, que é o lucro real trimestral, sem cumprir o requisito para o ingresso na sistemática das estimativas mensais antecipatórias dever instrumental, e pode ser exigida, sim, mesmo que encerrado o ano-calendário, porque pune-se a conduta de não recolhimento de uma obrigação tributária.

(...)

(...) Em verdade, quando menciona que a multa é devida ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, está-se dizendo também que essa multa é aplicável após o encerramento do ano-calendário. Ora, com a devida vênia à tese defendida aqui pela contribuinte, se a multa não pudesse ser cobrada após o encerramento do ano-calendário, como ela poderia ser exigida ainda que tivesse sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa?

(...)

(...) o tributo apurado ao final do ano-calendário somente se sujeita a encargos a partir de seu vencimento. Logo, para desconstituir a infração de falta de recolhimento de estimativas, o sujeito passivo deve recolher as antecipações em atraso com os encargos pertinentes desde seu vencimento mensal. O recolhimento do tributo devido no ajuste anual, mesmo acrescido dos correspondentes encargos, não repara o prejuízo causado ao fluxo de caixa da União que, na regra geral de tributação, receberia trimestralmente o ingresso dos tributos incidentes sobre o lucro. O mesmo prejuízo ocorre se o contribuinte deixa de recolher as antecipações e apura saldo negativo de IRPJ ou de CSLL ao final do período de apuração. Veja que o legislador não fez distinção alguma a esse respeito. (grifos acrescidos)

O argumento de que não seria cabível a exigência de multa isolada após o encerramento do ano-base também não encontra eco junto à jurisprudência mais recente deste Colegiado, como se extrai do julgado de lavra da i. Conselheira Livia De Carli Germano (Acórdão nº 9101-004.106, julgado na sessão de 09 de abril de 2019), cujo excerto reproduzo:

H) Impossibilidade de exigência de multa isolada após encerramento do ano-base
(...)

(...) Embora se trate, essencialmente, do mesmo tributo (mesmo fato gerador), as condutas exigidas do contribuinte são distintas: a primeira é o dever de antecipar parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória, e a segunda é o dever de pagar este mesmo tributo efetivamente apurado como devido ao final do ano-calendário (ajuste anual).

Uma conduta independe da outra, ou seja, o dever de recolher estimativas pode existir sem que haja tributo devido no ajuste anual, e vice-versa. Além disso, tais condutas visam a atender bens jurídicos distintos, sendo uma destinada a manter o fluxo de caixa do governo durante o ano e outra dirigida ao recolhimento do tributo efetivamente devido. Daí porque tais condutas podem, sim, e de fato são, penalizadas especificamente, a primeira à razão de 50% do valor devido e a segunda, em regra, à razão de 75%.

De se notar que, ao contrário do que alega a recorrente, na verdade só faz sentido exigência isolada de multa quando a infração é constatada após o encerramento do ano de apuração do tributo. Isso porque, se fosse constatada a falta no curso do ano-calendário, caberia à fiscalização exigir o tributo devido (por estimativa) acrescido de multa de ofício e dos respectivos juros moratórios. Ao estabelecer a cobrança apenas da multa (ou seja, isolada) quando detectada a falta de

recolhimento da estimativa mensal, a norma visa exatamente à adequação da exigência tributária à situação fática.

Vale notar que a conclusão acima não contradiz o disposto no enunciado da Súmula CARF 82 (vinculante, conforme Portaria MF 277/2018), que diz:

Súmula CARF 82: Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas.

A análise dos acórdãos precedentes que orientaram a edição de tal enunciado esclarece que o que não pode ser exigido é apenas o principal da estimativa, visto que este está contido no ajuste apurado ao final do ano-calendário.

Não obstante, a penalidade pelo descumprimento do dever de adiantar a estimativa permanece aplicável e, até por isso, é denominada "multa isolada": porque cobrada independentemente da exigibilidade da sua base de cálculo (a estimativa devida). A título ilustrativo, vale destacar trecho do voto no acórdão 10196.353, de 17/10/2007:

A ação do Fisco, após o encerramento do ano-calendário, não pode exigir estimativas não recolhidas, uma vez que o valor não pago durante o período-base está contido no saldo apurado no ajuste efetuado por ocasião do balanço.

Na prática, a aplicação da multa isolada desonera a empresa da obrigação de recolher as estimativas que serviram de base para o cálculo da multa. O imposto e a contribuição não recolhidos serão apurados na declaração de ajuste, se devidos.

Neste sentido, entendo que a tese defendida pelo contribuinte não serve de argumento para cancelar a exigência das multas isoladas em questão, razão porque devem os fundamentos da decisão recorrida serem mantidos nesta parte.”

Nesse ponto, o voto da relatora foi vencedor, como refletiu a ementa abaixo:

MULTA ISOLADA PELO NÃO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSIS. COBRANÇA APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO. POSSIBILIDADE.

Só faz sentido falar-se em multa isolada quando a infração é constatada após o encerramento do ano de apuração do tributo. Isso porque, se fosse constatada a falta no curso do ano-base, caberia à fiscalização exigir também o principal de tributo devido (por estimativa) e os juros correspondentes.

Da mesma forma decide-se neste julgado para concluir que o encerramento do ano-calendário não obsta a aplicação da multa isolada pela ausência de recolhimento das estimativas mensais dos tributos, não merecendo reforma o acórdão recorrido quanto ao tema.

Portanto, sem reparos à decisão recorrida, que deve ser mantida.

Por fim registro, por oportuno, que com a recente publicação da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, que alterou o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1966, reduzindo o percentual da multa qualificada prevista em seu inciso IV do § 1º para 100%, em razão da aplicação da retroatividade benigna prevista na alínea ‘c’ do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional, deve-se atentar, quando da execução do presente acórdão, para a redução da multa de 150% ao novo percentual de 100%.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva

Fl. 51 do Acórdão n.º 2202-010.346 - 2ª Sejul/2ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10580.729095/2020-79