



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10580.729095/2020-79
ACÓRDÃO	2202-010.906 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	6 de agosto de 2024
RECURSO	EMBARGOS
EMBARGANTE	EDUARDO DE SOUZA RAMOS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Período de apuração: 01/01/2014 a 01/06/2017

Ementa:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. NÃO ACOLHIMENTO.

Deve ser negado seguimento aos Embargos de Declaração opostos quando se pretende rediscutir matéria já devidamente debatida por ocasião do julgamento e inserta no decisum, não restando comprovada, no acórdão embargado, a presença de omissão, obscuridade ou contradição.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer os argumentos relativos à SCI 169/2021, vencidas as conselheiras Ana Claudia Borges de Oliveira e Lilian Cláudia de Souza que deles conheciam e, por unanimidade de votos, em rejeitar os embargos de declaração.

Sala de Sessões, em 6 de agosto de 2024.

Assinado Digitalmente

SARA MARIA DE ALMEIDA CARNEIRO SILVA – Relatora

Assinado Digitalmente

Sonia de Queiroz Accioly – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ana Claudia Borges de Oliveira, Robison Francisco Pires, Lilian Claudia de Souza, Thiago Buschinelli Sorrentino e Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Embargos de Declaração opostos pelo contribuinte em face do Acórdão nº 2202-010.346, proferido por esta 2ª Turma Ordinária, em sessão plenária de 03 de outubro de 2023.

Por meio de Despacho de Admissibilidade, a Presidente desta 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção entendeu por negar seguimento aos embargos de declaração opostos por não vislumbrar, no Acórdão embargado, as omissões ou obscuridade apontadas pelo embargante, quais sejam:

- a) omissões quanto aos corretos efeitos da requalificação dos atos referente aos anos 2008, 2010, 2011, 2013 e 2014;
- b) omissão e obscuridade quanto à homologação das operações praticadas pelas pessoas jurídicas entre 2008 e 2011;
- c) omissão e obscuridade quanto à impossibilidade de distribuição de dividendos em razão da não tributação;
- d) omissão e obscuridade quanto a exigência de IRPF apenas com base no art. 43 do CTN;
- e) omissão e obscuridade quanto à equiparação de suposto planejamento abusivo a fraude e simulação, para fins de aplicação da multa qualificada e decadência;
- f) obscuridade quanto à manutenção do IRPF sobre devolução de capital de empresas estrangeiras.

Entretanto, o embargante recorreu ao judiciário por meio de Agravo de Instrumento para que o processamento e o julgamento dos embargos de declaração opostos fosse realizado pela Turma julgadora competente, com os efeitos legais daí decorrentes (inclusive para fins do art. 151 do CTN), alegando ilegalidade do ato da Presidente da 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, que rejeitou monocraticamente os embargos de declaração opostos, mesmo não se inserindo o ato impugnado em nenhuma das hipóteses previstas no Decreto 70.235/1972.

Entendeu o Juiz que, sendo os embargos tempestivos, procedentes e ainda que as omissões, contradições e obscuridades foram impugnadas de forma objetiva, teria a autoridade administrativa ultrapassado os limites autorizados pela disposição regimental para decidir

monocraticamente embargos de declaração, cuja competência, nesse caso, seria do órgão colegiado. Assim, concedeu a antecipação da tutela recursal pleiteada para determinar à autoridade impetrada que submeta os embargos de declaração opostos no Processo Administrativo 10580.729095/2020-79 à apreciação do órgão prolator do acórdão embargado para julgamento colegiado.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Relatora.

Nos termos do § 3º do art. 116 do Regimento Interno de CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1643, de 21 de dezembro de 2023:

§ 3º O Presidente da Turma não conhecerá dos embargos intempestivos e rejeitará, em caráter definitivo, os embargos em que as alegações de omissão, contradição ou obscuridade sejam manifestamente improcedentes ou não estiverem objetivamente apontadas.

Entretanto, entendeu a autoridade judicial que, sendo tempestivos e estando objetivamente apontadas as insurgências do recorrente, os embargos deveriam ser apreciados por este Colegiado, e não monocraticamente pela Presidente, de forma que assim determinou:

Ante o exposto, concedo a antecipação da tutela recursal pleiteada para determinar à autoridade impetrada que submeta os embargos de declaração opostos no Processo Administrativo 10580.729095/2020-79 à apreciação do órgão prolator do acórdão embargado para julgamento colegiado.

Isso posto, passo à análise dos embargos.

Inicialmente, registro que os embargos não haviam sido admitidos por ter não ter sido constatado no acórdão recorrido a presença de quaisquer dos vícios apontados pelo embargante. A própria autoridade judicial reconheceu que

Porém, observo que a autoridade impetrada, ao negar seguimento aos embargos de declaração, procedeu a uma análise articulada e bem fundamentada de todos os pontos suscitados pela parte agravante, rebatendo-os um a um, em juízo de cognição exauriente.

A leitura dos embargos já é suficiente para concluir que o recorrente pretende rediscutir matérias já enfrentadas, das quais discordou das conclusões, não havendo no voto condutor do acórdão embargado qualquer omissão ou contradição, o que passo a demonstrar.

Da Admissibilidade dos Embargos de Declaração

Conforme disposto no art. 65 do Anexo II do RICARF:

Art. 65. Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma.

Do dispositivo transcrito observa-se que os embargos de declaração são cabíveis apenas nas hipóteses em que ocorra na decisão atacada as seguintes hipóteses:

- a) **omissão** no enfrentamento de ponto que a turma deveria se pronunciar;
- b) **obscuridade**, que se caracteriza pela impossibilidade de se compreender o raciocínio desenvolvido para fundamentar a decisão e/ou o que efetivamente restou decidido pelo órgão de julgamento; e
- c) **contradição** entre a decisão e os seus fundamentos.

As alegações de omissão e obscuridade no acórdão embargado apresentadas pelo embargante são:

- a) **Das omissões quanto aos corretos efeitos da requalificação dos atos referente aos anos 2008, 2010, 2011, 2013 e 2014**

Alega o embargante que o acórdão embargado incorreu em omissões quanto aos corretos efeitos da requalificação dos atos referentes aos anos de 2008, 2010, 2011, 2013 e 2014, apontando as seguintes considerações:

Ano de 2008:

Em primeiro lugar, afirma o acórdão que, em 2008, após EDURE comprar os créditos do FOMENTAR, MMCB “não escriturou a subvenção para investimento na forma estabelecida pela legislação” goiana, e que o valor “NÃO poderia ter sido transferido do patrimônio da empresa”. Contudo, a consequência lógica dessa afirmação é que o não registro da subvenção geraria um “lucro tributável” em montante equivalente. E, nesse caso, teria ocorrido fato gerador do imposto de renda na PJ, cuja distribuição seria isenta (dividendo).

Inclusive, **este é o entendimento da COSIT**, com efeito vinculante contra a RFB, sobre o qual o decisum não se pronunciou, apesar de ter sido aventado em memoriais e sustentação oral, verbis:

“19. Do exame dos dispositivos legais e regulamentares colacionados acima, depreende-se, que uma das condições para a não tributação do valor subvencionado é a sua destinação (facultativa) à reserva de incentivos fiscais, denotada pela utilização do verbo ‘poderá’ na dicção do art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976. Logo, infere-se que a não constituição dessa reserva implicará a tributação da subvenção na pessoa jurídica pelo IRPJ e pela CSLL.

20. Neste sentido, a distribuição aos sócios de parcela do lucro decorrente das subvenções governamentais para investimento **também não ficará sujeita à incidência do Imposto sobre a Renda na fonte e na declaração de ajuste anual**

das pessoas físicas, inclusive por força do art. 10 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995” (SC COSIT 169/2021)

Portanto, há evidente **omissão** quanto à correta consequência jurídica da desqualificação dos fatos ocorridos em 2008, pois o acórdão embargado desconsiderou que ela levaria ao reconhecimento de lucro em MMCB. E a existência deste não se altera em função de ter ou não havido pagamento do IRPJ/CSLL pela empresa. Além disso, também há omissão quanto à evidente **decadência** do IRPJ/CSLL porventura exigível sobre esse lucro.

Há nítida pretensão de rediscussão da matéria em sede de embargos, inclusive com a inserção de novas informações, eis que SCI Cosit 169/2021 nem mesmo foi aventada em recurso (somente em memoriais). E mesmo que assim não fosse, cabe registrar inicialmente que as Soluções de Consulta da Cosit não têm efeito vinculante contra o CARF, de forma que não houve a omissão apontada, não cabendo manifestação sobre a SCI Cosit 169/2001 em sede de embargos. Ademais, a matéria de fundo foi devidamente analisada no recurso, sob outros fundamentos, vez que essas mesmas afirmações questionadas em embargos já estavam presentes desde o lançamento e julgamento de primeira instância, conforme se verifica, por exemplo, do seguinte trecho do Acórdão da DRJ (fl. 18):

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.

Entretanto, alega o embargante em sede de embargos que

a consequência lógica dessa afirmação é que o não registro da subvenção geraria um “lucro tributável” em montante equivalente. E, nesse caso, teria ocorrido fato gerador do imposto de renda na PJ, cuja distribuição seria isenta (dividendo)”

Conforme demonstram os trechos do voto condutor do Acórdão embargado, abaixo transcritos, não houve qualquer omissão relacionada à matéria, pois já em recurso **alegou o embargante (antes recorrente):**

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.**

Sobre tal alegação, consta no voto condutor do acórdão embargado:

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 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.*

...

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 apegava 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 defendente com relação à isenção da distribuição de lucros.

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

...

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 nº 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.

Isso posto, nota-se claramente que a matéria foi tratada no voto, não havendo a omissão apontada.

Prossegue o embargante ainda neste item:

Além disso, afirma o acórdão que o “desconto pela antecipação do pagamento do valor devido à FOMENTAR” (sic) consistia em **“subvenção para investimento, devendo permanecer na empresa”** (MMCB), pois dessa natureza decorreria vedação expressa à “destinação do incentivo para distribuição de dividendos ou qualquer outra parcela a título de lucro”.

Omitiu-se o acórdão, porém, quanto ao fato de que, a teor do art. 30, §4º, da Lei n. 12.973/2014, **por ele mesmo citado** (contradição), se o incentivo fiscal **não é registrado em RESERVA DE LUCROS e PERMANECE NA EMPRESA**, tal como no caso vertente, ele se converte em **subvenção para custeio**. E a consequência disso é ser ele tributável na PJ, podendo ser distribuído como dividendo isento. Nesse sentido, inclusive, é a SC COSIT 336/2014, **sobre a qual o acórdão não se pronunciou** (omissão), apesar de ter efeitos vinculantes contra a RFB. Veja-se:

“[se] os recursos originados pelo favor fiscal podem ser manuseados livremente pelo beneficiário, mesmo que eventualmente tais verbas venham a ser aplicadas, segundo os interesses da empresa, na aquisição do ativo imobilizado, **não se configurará a subvenção para investimento, pois não se trata de destinação obrigatória**, mas apenas de decisão tomada pela própria... subvencionada, que não teria o condão de transformar em subvenção para investimento **uma subvenção concedida para custeio ou operação**” (SC COSIT 336/2014)

Aliás, os acórdãos da 1ª Turma da CSRF - 9101-005.850 e 9101-006.112 – citados no acórdão embargado n. 2202-010.346 (fl. 2.631) só aceitaram o tratamento como subvenção para investimento dos incentivos ali avaliados em razão de o particular ter registrado a quantia como reserva e não distribuído. Tivesse sido adotado tratamento diverso, tal como aquele de MMCB, a conclusão seria diversa: de que o montante deveria integrar o resultado tributável e, como tal, passível de distribuição isento.

Com relação à SC Cosit 336/2014, cabe registrar mais uma vez não ter efeito vinculante contra este CARF, de forma que não houve a omissão apontada. Ademais, as afirmações do embargante são hipotéticas, ou seja, as práticas alegadas não foram por ele adotadas, o que demonstra uma nítida pretensão de rediscussão da matéria; mas que assim não fosse, não haveria qualquer omissão ou contradição no voto, pois a matéria foi ali devidamente enfrentada, não havendo qualquer omissão ou contradição apontadas. Vejamos:

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 “O 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).

Resta claro portanto que o embargante pretende nitidamente uma rediscussão da matéria, o que é defeso em sede de embargos.

Prossegue ainda o embargante:

Ano de 2010:

*Em segundo lugar, afirma o acórdão que, por não ter o deságio do FOMENTAR sido registrado como subvenção para investimento em 2008, MMCB deveria tê-lo feito no máximo em **2010**, quando teria de promover o seu AVP como etapa prévia à cisão feita naquele ano. Afinal, tais débitos (e ativos correspondentes) não poderiam ser “transferidos pelo valor de face à CERFCO”.*

*Contudo, mesmo que se aceite como verdadeira essa premissa, sua **consequência lógica** é que, no plano dos fatos, MMCB teria auferido lucro em 2010, ainda que não o tenha registrado. E isso atrairia a incidência de IRPJ/CSLL **na PJ**, a teor da já citada SC COSIT 169/2021, sobre a qual o decism **não se manifestou**, muito embora tenha sido invocada tanto em memoriais quanto em sustentação oral. Além disso, o decism não enfrentou o fato de que o IRPJ e a CSLL assim exigíveis estariam **decaídos** e que a eventual distribuição aos sócios seria isenta de IRPF, a teor da referida SC COSIT.*

*Por outro lado, ao contrário do que o acórdão afirma, a aplicação do AVP sobre os passivos do FOMENTAR **não era obrigatória**. Afinal, porque os passivos de longo prazo só devem ser descritos pelo seu valor presente (CPC 12 e Del. CVM 564/08) quando o ganho decorrente do seu AVP for definitivo (CPC 7, itens 10, 15-A, 16 e 17). E, pelas regras do FOMENTAR, o ganho relativo ao deságio era condicionado ao cumprimento de diversas exigências (Lei 13.436/98, art. 1º, § 1º), as quais só deixaram de existir com a Lei Estadual n. 17.443/20112. Note-se que tudo isso está espelhado nas DFs de MMCB e CERFCO, devidamente auditadas e aprovadas pela BDO e KPMG3-4.*

Além disso, até 31/12/2010, a adoção do AVP nas demonstrações financeiras não era mandatória. Embora facultativo desde 2008, conforme a Instrução Normativa CVM 457/2007 e o Pronunciamento CPC 37(R1), as normas exigiam a aplicação do padrão contábil internacional a partir do encerramento do exercício de 2010. Por isso, a obrigatoriedade do AVP só surgiu após 31/12/2010, não havendo, portanto, a exigência de sua aplicação antes dessa data, ao contrário do que diz o acórdão.

*Em suma, o acórdão embargado se recusa a examinar a questão acima referida (**omissão**), com fundamento nas já citadas premissas de que a tributação da empresa seria “matéria estranha à presente lide” e que ela não pagou IRPJ/CSLL sobre o ganho, cuja existência, como visto, não se altera em função de ter ou não havido o pagamento de tributo pela PJ.*

Ora, mais uma vez se pretende rediscutir em sede de embargos matéria já enfrentada. Vejamos os seguintes os seguintes trechos do voto condutor do acórdão embargado:

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

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...”

...

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.”

...

Veja que essa obrigação da AVP já existe desde 2007; os créditos foram adquiridos em leilões nos anos de 2007 a 2010, e as cisões 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.

Prossegue ainda o embargante:

Ano de 2011:

*Em terceiro lugar, fato é que o AVP dos débitos do FOMENTAR ocorreu em 2011, após terem sido transferidos à CERFCO, por força das cisões de MMCB, daí decorrendo o registro de um **ganho** (reserva de lucros a realizar) para aquela pessoa jurídica. Todavia, o acórdão embargado **não enfrenta** essa questão (omissão), apesar de não negar, em momento algum, que tal ganho tenha sido de fato reconhecido naquele ano.*

*Portanto, ainda que se desconsiderasse que, a prevalecerem as premissas do acórdão, MMCB teria auferido lucro em 2008 ou, no máximo, em 2010, quando deveria reconhecer o deságio da dívida do FOMENTAR, a correta requalificação dos eventos havidos levaria à inevitável conclusão de que **houve, no plano dos fatos, reconhecimento de ganho em 2011, registrado como reserva de lucros a realizar.***

*Ainda a esse respeito, note-se que eventual afirmação de que isso teria sido feito de modo intempestivo não exclui o fato de que, na prática, houve reconhecimento de lucro nessa pessoa jurídica. Assim, se irregularidade houvesse, deveriam ter sido exigidos o tributo e a sanção correspondentes, **caso o prazo decadencial assim o permitisse**, devendo-se salientar, a esse respeito, que a constatação de decadência não permite ao Fisco desconsiderar a ocorrência do fato imponível havido na órbita da pessoa jurídica. Insista-se que a CERFCO estava obrigada a registrar o AVP, sob pena de serem reprovadas suas demonstrações financeiras naquele ano. O fato de tê-lo feito supostamente a destempo não exclui a existência do referido dever.*

Note-se que o registro do AVP em reserva de lucros a realizar se deu por assim determinar o CPC 12 (item 11), o que foi referendado pela auditoria independente⁵. E, quanto a isso, nada constou do acórdão (omissão).

Realmente, a regra geral é que o AVP e sua contrapartida sejam apropriados, na data da transação, na mesma linha no resultado (DRE – Crédito a conta de despesa) em que a dedução da despesa com ICMS for registrada (CPC, 12, item 11). Contudo, excepciona-se do tratamento acima o AVP de incentivos fiscais-financeiros vinculados a investimento, como é o caso do FOMENTAR (CPC 12, item 11). Para eles, a redução no passivo com a apropriação da contrapartida ao resultado deve ocorrer quando cumpridas as condições necessárias para o efetivo

*ganho da subvenção (CPC 12, Pergunta e Resposta 8.1). Além disso, em relação aos valores acumulados relativamente a períodos anteriores, o reconhecimento deve se dar em conta **de resultado de exercícios anteriores**, diretamente no patrimônio líquido - PLC (CPC 12, Pergunta e Resposta 11).*

Em suma, por ter havido o registro de um lucro com lastro financeiro, há incidência da já referida SC COSIT 169/2021, sobre a qual não houve pronunciamento, apesar de ter sido reiteradamente invocada em memoriais e sustentação oral.

Inicialmente, conforme já dito alhures, quanto à SC Cosit 169/2021, não aventada em recurso (somente em memoriais), esta não tem efeitos vinculantes no âmbito deste Conselho. O que se deve observar é se a matéria de fundo embargada foi devidamente analisada em recurso, e o foi. Conforme dito anteriormente, consta no voto embargado que a fiscalização **discordou** que o aumento do capital social teria se originado em capitalização de lucros da empresa e a partir da escrita fiscal e contábil demonstrou 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, sendo que os 'lucros' originaram-se a partir de passivo mensurado de forma incorreta, posteriormente avaliado a valor presente, destinado a reserva de lucros sem passar por conta de resultado, capitalizados e devolvidos em espécie ao sócio, sendo este o fato gerador do IRPF ora em discussão.

Revisitando os termos do Recurso Voluntário, noto ainda que parte das alegações são inovadoras, ou seja, não houve naquele momento qualquer alegação de que o ganho teria se dado em 2011 e portanto decadente em relação a possível tributação na Pessoa Jurídica, o que somente foi alegado em embargos, numa nítida pretensão de rediscussão da matéria com novos argumentos.

Ademais, quanto a esse ponto e aos demais, parte deles (AVP) já enfrentados no item anterior, conforme constou no voto condutor do acórdão embargado, não se discute no presente processo a tributação na Pessoa Jurídica e sim na Pessoa Física. A decadência a ser analisada é tão somente ao lançamento em discussão, ou seja, IRPF, e não IRPJ. Ademais, diferente do que alega a embargante, os trechos abaixo demonstram que a temática foi devidamente enfrentada no Acórdão embargado, ou seja,

(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.”

...

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.

...

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.

...

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.

Nota-se claramente a insatisfação do embargante com os termos e conclusões do voto, pretendendo rediscuti-los, o que é defeso em sede de embargos.

Prossegue ainda o embargante:

Ano de 2013:

Em quarto lugar, é fato incontroverso que, no ano de 2013, o resultado registrado em reserva de lucros a realizar, no importe de R\$ 809.468.974,00, reconhecido por força do AVP do FOMENTAR foi distribuído ao EMBARGANTE, parte ficando com ele (9,29% - R\$ 75.150.000,00) e parte (90,71% - R\$ 734.318.946,00) sendo aportada na CERFCO a título de aumento de capital. É o que se vê da 10ª alteração contratual da CERFCO, de 12/11/2013).

Não obstante, o acórdão embargado foi omissivo quanto à homologação tácita da distribuição havida em 2013, sendo certo que, em relação à parte que permaneceu com o EMBARGANTE (9,29%), jamais houve qualquer menção a tal fato no acórdão embargado, como se isso fosse irrelevante.

Em suma, na prática, a mesma distribuição de lucros foi considerada em parte válida (9,29% que permaneceram com o sócio) e em parte viciada (90,71% aportados a título de aumento de capital). Isso, contudo, viola a integridade da “requalificação” supostamente promovida. Afinal, se se afirma que o ganho (reserva de lucros a realizar) reconhecido em 2011 não poderia ser distribuído, mas o foi em 2013, é evidente que o eventual ilícito na saída dos recursos da empresa teria ocorrido em 2013, e não em momento posterior. Além disso, tendo a transferência de recursos acontecido em 2013 para o EMBARGANTE, é nesse ano que teria ocorrido o fato gerador do IRPF, que, de todo modo, estaria decaído (o AIIM é de 2020). E nada consta do acórdão a respeito do tema, embora suscitado em recurso e memoriais.

Aqui também há nítida pretensão de rediscussão de matéria que nem mesmo foi aventada em recurso (e nem em memoriais); basta ler o recurso para se ver que tais alegações lá não constaram.

Quanto à decadência, esta foi devidamente analisada no recurso, devendo ser reforçado que o lançamento se refere aos anos-calendários de 2014 a 2017, nos quais se apurou os fatos geradores do IRPF. Conforme trechos do voto embargado já transcrito alhures

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.

Prossegue ainda o embargante:

Ano de 2014:

Em quinto lugar, afirma o acórdão que, em 2014, houve “devolução de capital em excesso”. Isso, porque teria sido viciado o aumento de capital realizado em 2013 com o lucro fruto do deságio do FOMENTAR que havia sido distribuído ao EMBARGANTE. Assim, o valor das cotas liquidadas em 2014 deveria ser descontado do valor do aporte, pois “o referido valor não deve ser considerado custo de aquisição” dessas cotas, na linha do TVF. Não há qualquer explicação no acórdão embargado quanto à afirmação de que o aumento de capital havido não poderia ser computado no custo de aquisição. É como se os fatos efetivamente ocorridos em 2013 pudessem ser desconsiderados.

Entretanto, ao assim proceder, novamente o acórdão incorreu em omissão quanto à distribuição havida em 2013, pois, na realidade, o valor que se pretendeu alcançar em 2014 ingressou no patrimônio do sócio por força daquela distribuição, feita um ano antes, tendo havido homologação tácita do ganho aí auferido, nada tendo sido dito pelo acórdão a esse respeito (omissão). E, como a distribuição foi una, a desconsideração da capitalização feita não desnatura a distribuição que a antecedeu. Daí por que, se a pessoa física tivesse auferido algum ganho (ao invés da pessoa jurídica), ela o teria experimentado em 2013.

O acórdão se omite em relação ao fato de que a desconsideração do aumento de capital realizado em 2013 não implica negar a existência do lucro que havia sido apurado em 2011, o qual poderia (e o foi) ser distribuído em 2013 como dividendo isento, como de resto constatado pelo Prof. Humberto Ávila em parecer sobre o caso, verbis:

“(…) a lei estadual goiana autorizou a empresa beneficiária do programa FOMENTAR a tratar como lucro disponível o valor do deságio dos financiamentos recebidos naquele programa, o que foi feito pela empresa então titular daquele débito em... 2013. 2.2.1.7. Esse é precisamente o momento no qual teria ocorrido o acréscimo patrimonial que indevidamente [segundo o Fisco] deixou de ser submetido à tributação – esse acréscimo, contudo, era da pessoa jurídica (MMCB, segundo a Fiscalização) e não da pessoa jurídica (porque os sócios continuariam recebendo seus dividendos de forma isenta) (...) O problema é que, em 2020, já havia transcorrido o prazo decadencial para a autoridade questionar e lançar os valores referentes a essa parcela que, no seu entendimento, não poderia ter sido qualificada como lucro... e que deveriam ter permanecido na pessoa jurídica” (p. 10, grifos nossos)

Além disso, é omisso e obscuro ao afirmar incidir o IRPF sob o regime de tabela progressiva, com base na SC COSIT 678/2017, pois tal tratamento se aplica apenas à devolução de capital de PJ estrangeira, não sendo esta a hipótese dos autos.

Realmente, quando se trata de devolução de capital de PJ brasileira, aplica-se o IR – GANHO DE CAPITAL, conforme art. 3º, §§ 2º e 3º, da Lei 7.713/1988, em relação aos quais o aresto não se pronunciou (omissão), por tratar-se de alienação de bem/direito (ativos), havendo isenção de IRPF órbita do sócio pessoa física (art. 22, §4º, da Lei 9.49/95). Afinal, de há muito o CARF entende que o mesmo

tratamento aplicável à redução de capital que é satisfeita com bens e direitos deve ser dado àquelas que são liquidadas em espécie. Veja-se:

*“(…) na pessoa física, a diferença entre o valor de mercado e o valor constante da declaração de bens não representa ganho de capital tributável. **Regra aplicável ao caso dos autos, de devolução de participação societária em dinheiro, pois há coincidência entre o valor contábil e o valor de mercado do bem/direito devolvido.** Inteligência dos princípios da razoabilidade, da legalidade e da especificidade.” (ac. 106.151-31, j. 07/12/2005).*

A primeira premissa (distribuição em 2013 x decadência) é repetitiva daquela já trazida no item anterior e que nem mesmo foi aventada em recurso ou em memoriais, de forma que não há qualquer omissão em relação à mesma. A temática da decadência trazida em recurso foi devidamente enfrentada, ou seja, o então recorrente trouxe a tese de inexistência de simulação de forma que a contagem do prazo decadencial deveria observar o art. 150, § 4º, do CTN, o que foi devidamente abordado no voto embargado. Ademais, conforme dito alhures, “os recursos foram devolvidos ao sócio Eduardo de Souza Ramos em 2014”, sendo este ano o termo inicial da contagem decadencial.

Da mesma forma, a alegação de que “é omissa e obscuro ao afirmar incidir o IRPF sob o regime de tabela progressiva, com base na SC COSIT 678/2017, pois tal tratamento se aplica **apenas** à devolução de capital de PJ estrangeira, não sendo esta a hipótese dos autos” também não foi trazida em recurso, sendo tal SCI utilizada para outras argumentações. Outras alegações, já inclusive trazidas nos itens anteriores, foram devidamente enfrentadas, não havendo a omissão ou obscuridade apontadas:

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):

...

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 Original Fl. 28 do Acórdão n.º 2202-010.346 - 2ª Seção/2ª Câmara/2ª Turma Ordinária Processo nº 10580.729095/2020-79 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.

Posto isso, conclui-se que o embargante se insurge quanto aos termos do acórdão embargado, apresentando seu posicionamento quanto à improcedência da autuação, visando à rediscussão da matéria, o que é defeso pela via dos embargos, de forma que sem razão ao embargante neste Capítulo.

Prossegue o embargante:

b) Da omissão e obscuridade quanto à homologação das operações praticadas pelas pessoas jurídicas entre 2008 e 2011

“(…) ao desconsiderar os argumentos suscitados no Recurso Voluntário, no sentido de que, se lucro tributável existisse, ele o seria nas pessoas jurídicas onde se originou o ganho, devendo ser delas exigido, caso o prazo decadencial o permitisse. E, ao assim proceder, furtou-se da forçosa constatação de que todos os atos praticados em 2008 e 2010 pela MMCB e pela CERFCO em 2011 jamais haviam tido a sua regularidade questionada pela RFB, na órbita dessas empresas”.

Alega o embargante que as empresas foram fiscalizadas e nada foi apurado quanto ao IRPJ, de modo que “não poderia a RFB pretender questioná-las, para o fim de exigir IRPF contra o sócio das empresas, em relação **aos mesmos fatos**”.

Ora, conforme já dito alhures e consta do voto condutor do acórdão embargado

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.

Dessa forma, a discordância do embargante não é suficiente para a configuração de omissão ou obscuridade no acórdão. Ao contrário, de forma cristalina consta no Acórdão que

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).

...

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 nº 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 nº 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 nº 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, sem razão o embargante neste capítulo. Prossegue ainda o embargante:

c) Da omissão e obscuridade quanto à impossibilidade de distribuição de dividendos em razão da não tributação

Neste Capítulo alega o embargante que o acórdão restaria omissos e obscuros quanto à afirmação de que “ao transportar os valores... de ‘contas a pagar’ para ‘lucros a realizar’ sem que tais valores transitassem pelo resultado, não houve pagamento de IRPJ... de forma que não poderiam ser distribuídos como dividendos”. Argumenta que:

Na prática, portanto, o que o acórdão afirma é que, “se a PJ não recolher tributo sobre o lucro, sua distribuição deixa de ser isenta de IRPF”. Ocorre, porém, que, para que tal afirmação fosse procedente, a lei deveria assim dispor em previsão expressa, e não o faz. Daí a afirmação em questão ser obscura e omissa, por carecer de base legal.

Aliás, diferentemente do afirmado, o lucro passível de distribuição isento de IR é aquele apurado segundo a legislação de direito privado. Isto é, de acordo com as normas contábeis. Daí inexistir a correlação feita no acórdão embargado de que, para que o dividendo tivesse que ser isento, o lucro que lhe deu teria que ser previamente tributado.

Mais uma vez sem razão o embargante que pretende dar uma interpretação aos termos do voto condutor do acórdão embargado diferente do que se pretendeu ali dizer. Transcrevo os excertos que tratam da temática. Alegou o então 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.

Respondeu o acórdão:

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.

Assim, não há obscuridade ou omissão no acórdão em relação à matéria; como já dito anteriormente, a turma julgadora se manifestou pelo descabimento de manifestação acerca da tributação referente às pessoas jurídicas envolvidas nas situações descritas na autuação. No voto constou esclarecimentos adicionais no sentido de que, mesmo afirmando que a tributação deveria se dar na Pessoa Jurídica, o então recorrente traz hipótese em relação a qual não se subsumiu e nem poderia, pois conforme consta do voto,

... 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.

d) Da omissão e obscuridade quanto a exigência de IRPF apenas com base no art. 43 do CTN

Neste Capítulo, alega o embargante que o acórdão

(...)foi omissa e obscuro quanto ao fato de que, sozinho, o art. 43 do CTN é insuficiente para fundamentar a exigência do IRPF. Afinal, o que essa norma geral de direito tributário faz é definir o conceito de renda. E isso não se confunde com prever a regra-matriz do imposto, pois o art. 43 do CTN não se refere a nenhum comportamento por parte do particular (fato gerador / critério material), nem define como, quando, onde, quem e quanto será pago a título do IRPF.

Ora, o voto condutor do acórdão embargado destaca que a alegação de nulidade do lançamento por ausência de motivação, forte na remissão apenas ao art. 43, II, do CTN, não subsiste uma vez que constou no TVF de forma minuciosa os fatos impositivos ao contribuinte. Vejamos:

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 1972, 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 exhaustivamente 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”.

Mais uma vez o embargante aponta suposta omissão/obscuridade no acórdão, quando em verdade resta demonstrada sua irresignação com os termos do julgado.

Assim, sem razão o embargante, que ainda prossegue em suas alegações:

- e) **Da omissão e obscuridade quanto à equiparação de suposto planejamento abusivo a fraude e simulação, para fins de aplicação da multa qualificada e decadência**

Em sétimo lugar, o acórdão afirma que se teria verificado “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”, sem qualquer tributação, “o que configura planejamento tributário abusivo, ilícito”. Daí manter a “multa agravada”.

*Ocorre, porém, que, ao assim decidir, o acórdão contrariou a jurisprudência do CARF (**obscuridade**), pois equiparou planejamento tributário à fraude e à simulação, quando há reiterados precedentes dessa Corte no sentido de que “o planejamento tributário é intrínseca e conceitualmente lícito”, razão pela qual não se confunde “com a evasão fiscal, que pressupõe **a prática dolosa de ilícitos**, como a fraude, a simulação e a sonegação” (ac. 9101-005.762).*

*De fato, de há muito o CARF tem entendido que, para que o planejamento redunde em qualificação da multa, é “ônus da Fiscalização demonstrar, **com elementos de prova**”, que os atos praticados pelo particular não tiveram efetividade (ac. 1302- 003.910) ou não produziram “as consequências jurídicas normalmente esperadas” para cada “tipo de operação (negócio dotado de ‘causa’)” (ac. 1401.003.121). E, no caso, o acórdão está repleto de afirmações no sentido de que os atos praticados pelo EMBARGANTE e pelas empresas seriam “simulados” (fictícios) ou “fraudulentos”, mas não especifica quais teriam sido as falsidades nem os chamados atos dissimulados (reais), **o que caracteriza omissão**.*

A seguir, destaca afirmações ‘pinçadas’ do acórdão, retirando-as de seu contexto e classificando-as como obscuras/omissas.

Entretanto, não assiste razão ao embargante. O voto condutor do acórdão embargado, após descrever toda a situação dos autos, e contrapor as principais alegações do contribuinte, destacou quanto às alegações de inexistência de simulação e de planejamento fiscal ilícito:

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 pseudosituação 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.

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

(...)

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 (...)

Diante a nítida pretensão de rediscutir a matéria já analisada pelo colegiado, não é cabível o conhecimento dos embargos quanto a essas alegações. Prossegue o embargante:

f) Da obscuridade quanto à manutenção do IRPF sobre devolução de capital de empresas estrangeiras

o acórdão embargado incorreu em manifesta obscuridade, ao afirmar que as variações cambiais das devoluções de capital das PJs estrangeiras ASADYR e KING COMPOSITE receberam tratamento tributário equivocado, ao ser registrada como isenta no primeiro caso e ao ser tributada pelo IR – GANHO CAPITAL, /ao invés do IRPF – tabela progressiva, com base da SC COSIT 678/2017, no segundo caso.

Afinal, em relação à ASADYR, trata-se de participações societárias adquiridas pelo EMBARGANTE em moeda estrangeira, razão pela qual a variação cambial não é alcançada pelo IRPF, fato que passou ao largo de exame pelo acórdão embargado (omissão), embora tivesse sido suscitado em Recurso Voluntário para demonstrar a inaplicabilidade da referida SC COSIT ao caso.

De outro lado, em relação à KING COMPOSITE, fato é que o EMBARGANTE recolheu IR – GANHO DE CAPITAL por ocasião das devoluções havida, porque esta era a orientação prestada pela RFB a todos os contribuintes. Tanto que o mesmo tratamento consta do Projeto de Lei 24.173/2023 atualmente em discussão no Congresso Nacional (art. 7º). E, tendo o contribuinte agido de acordo com as orientações do Fisco, não é razoável exigir-lhe tributo, menos ainda com a imposição de multa.

Da leitura das razões do embargante, também resta evidente sua irresignação com o teor do julgamento, buscando rediscutir a matéria analisada, conforme trechos a seguir reproduzidos do voto:

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”. (...)

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. (...)

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. (...)

Em conclusão, a matéria foi devidamente analisada pelo colegiado que entendeu pela higidez do lançamento fiscal. Sem razão portanto o embargante.

Diante do exposto, sem razão o embargante em todas as suas alegações, de forma que os embargos não serão acolhidos.

Conclusão.

Ante o exposto, voto por rejeitar os Embargos de Declaração.

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva