



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

Processo nº 10980.004358/2007-53
Recurso nº 160.735 Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-02.052 – 2ª Turma
Sessão de 21 de março de 2012
Matéria IRRF
Recorrente REPLECTA PARTICIPAÇÕES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Exercício: 2002

GANHO DE CAPITAL. ALIENANTE, RESIDENTE NO EXTERIOR, DE BENS LOCALIZADOS NO PAÍS. RESPONSABILIDADE PELO PAGAMENTO DO IMPOSTO.

Após a vigência da Lei nº 9.249, de 1995, e antes da Lei nº 10.833, de 2003, o imposto sobre o ganho de capital na alienação de bens localizados no Brasil, por alienante residente no exterior, deveria ser recolhido pelo procurador do alienante. Não havia previsão legal para a retenção e recolhimento do imposto pelo adquirente.

Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

(Assinado digitalmente)

Manoel Coelho Arruda Junior – Relator

EDITADO EM: 09/04/2012

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Gonçalo Bonet Allage, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Pedro Anan Junior (suplente convocado), Pedro Paulo Pereira Barbosa (suplente convocado), Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

No caso, trata-se de exigência de IRRF com valor total de R\$ 2.195.775,00, incluídos multa de ofício de 75 % e juros de mora:

[...] A infração apurada pela fiscalização foi de falta de recolhimento do IRRF sobre rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior.

De acordo com o Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal, de fls. 112 a 116, ocorreu o fato gerador do IRRF incidente sobre ganho de capital auferido pela integralização de imóveis pela empresa estrangeira de nome Kennyblock Sociedade Anônima no capital social da autuada, da qual é sócia majoritária, e sem a correspondente retenção na fonte do imposto.

[...]

De acordo com o Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal, de fls. 112 a 116, a norma legal que determina a responsabilidade de retenção do imposto de renda para a autuada (fonte pagadora) é o art. 100, do Decreto-Lei n 2 5.844, de 23 de setembro de 1943 - instrumento jurídico que, à época de sua instituição, tinha força de lei (art. 180 da Constituição Federal de 10 de novembro de 1937).

As Instruções Normativas SRF n 2s 73, de 23 de julho de 1998, e 208, de 27 de setembro de 2002, mencionadas na Impugnação tratam de hipótese diversa, devendo ser rejeitada a preliminar argüida de erro na identificação do sujeito passivo da obrigação tributária.

A integralização de bens no capital de pessoa jurídica configura, indubitavelmente, uma alienação, não só para efeitos fiscais, mas também para efeitos civis e comerciais. A operação significa a transferência de bens ou direitos de um patrimônio para outro mediante qualquer negócio jurídico translativo da propriedade, ou, na definição mais precisa de De Plácido e Silva (in Vocabulário Jurídico, Editora Forense), termo jurídico, de caráter genérico, pelo qual se designa todo e qualquer ato que tem o efeito de transmitir o domínio de uma coisa para outra pessoa.

Irresignada, a Replecta Participações Ltda interpôs Recurso Especial (fls. 236-249), em face do acórdão nº 2201-00.354 (fls. 210-218) da Segunda Câmara, da Segunda Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, proferido em 30 de julho de 2009, que, por unanimidade de votos, rejeitou a preliminar de ilegitimidade passiva e, no mérito, negou provimento ao recurso voluntário interposto pela contribuinte:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Exercício: 2002

FATO GERADOR: 31/07/2002, 19/08/2002 - RESPONSABILIDADE DA FONTE. RENDIMENTOS DE PESSOA JURÍDICA RESIDENTE OU DOMICILIADA NO EXTERIOR - Compete à fonte pagadora reter e recolher o imposto de renda incidente sobre os rendimentos de pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior.

MULTA DE OFÍCIO - APLICABILIDADE - Legítima a imposição da multa de ofício, na forma preconizada pela legislação vigente.

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

Preliminar rejeitada.

Recurso negado..

Em sua peça recursal, sustenta a recorrente que à época em que foi realizada a alienação não havia dispositivo de lei que atribuisse ao adquirente a responsabilidade pela retenção na fonte do imposto de renda sobre o ganho de capital no caso do alienante ser residente no exterior.

Em sua defesa alega, ainda, que, conforme o disposto no art. 121 do Código Tributário Nacional, a responsabilidade tributária deve ser expressa e claramente prevista em lei:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Em atenção ao disposto no art. 67 do Regimento Interno do CARF, a contribuinte sustenta haver divergência de interpretação da legislação tributária, da forma que apresenta o Acórdão 104-22.281, datado de 28/03/2007, e o Acórdão 106-15.151, datado de 08/12/2005, como paradigmas. Em ambas as decisões, o colegiado entendeu pela impossibilidade de imputação de responsabilidade tributária ao adquirente quanto ao imposto sobre o ganho de capital na alienação de bens localizados no Brasil, por alienante residente no exterior.

Acórdão 104-22.281

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1999

Ementa: GANHO DE CAPITAL. ALIENANTE, RESIDENTE NO EXTERIOR, DE BENS LOCALIZADOS NO PAIS. RESPONSABILIDADE PELO PAGAMENTO DO IMPOSTO — Após a vigência da Lei nº 9.249, de 1995, e antes da Lei nº 10.833, de 2003, o imposto sobre o ganho de capital na alienação de bens localizados no Brasil, por alienante residente no exterior, deveria ser recolhido pelo procurador do alienante. Não havia previsão legal para a retenção e recolhimento do imposto pelo adquirente.

Recurso Voluntário Provido.

Acórdão 106-15.151

IRRF. SUJEITO PASSIVO DO IMPOSTO - O ganho de capital apurado pelo residente e domiciliado no exterior está sujeito à tributação definitiva e o responsável pelo recolhimento do imposto é o alienante ou o seu procurador.

Recurso de ofício negado.

De acordo com a recorrente, a figura do adquirente foi equiparada ao da fonte pagadora, figura esta totalmente distinta e que no caso da empresa, cujo capital é aumentado com bens, na realidade nada paga e sim adquire bens, mediante troca por ações de seu capital.

Por meio de análise preliminar, a i. Presidente da então Segunda Câmara, da 2ª Seção deu seguimento ao recurso interposto por entender preenchidos os pressupostos de admissibilidade – despacho fls. 288-290.

Intimada, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contra-razões (fls. 294-297) alegando que, de acordo com a legislação tributária em vigor (Decreto nº 3.000/1999, Lei nº 9.249/1995 e Decreto-Lei nº 5.844/1943), o imposto incidente sobre o ganho de capital auferido pela alienante, empresa estrangeira, deveria ter sido retido pela autuada na qualidade de fonte pagadora, nos termos da legislação acima mencionada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Manoel Coelho Arruda Júnior, Relator

Conheço do recurso interposto por cerca-se dos requisitos necessários para o seu seguimento, conforme o disposto no art. 67 do Regimento Interno do CARF.

Em que pesem os argumentos da Procuradoria da Fazenda Nacional, seu posicionamento, contudo, não pode prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que o Acórdão recorrido apresenta-se imperfeito, devendo ser reformado em sua plenitude.

Antes mesmo de se adentrar ao mérito da questão, cumpre trazer à baila os dispositivos legais, e infralegais, apontados pela Procuradoria da Fazenda Nacional como base legal para a autuação, que assim prescrevem:

“Lei nº 9.249/1995

Art. 18. O ganho de capital auferido por residente ou domiciliado no exterior será apurado e tributado de acordo com as regras aplicáveis aos residentes no País.

[...]

Art. 28. A alíquota do imposto de renda de que tratam o art. 77 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958 e o art. 100 do Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943, com as modificações posteriormente introduzidas, passa, a partir de 1º de janeiro de 1996, a ser de quinze por cento.

“Decreto nº 3.000/1999 – Regulamento do Imposto de Renda

Art. 685. Os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, estão sujeitos à incidência na fonte (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 100, Lei nº 3.470, de 1958, art. 77, Lei nº 9.249, de 1995, art. 23, e Lei nº 9.779, de 1999, arts. 7º e 8º):

I - à alíquota de quinze por cento, quando não tiverem tributação específica neste Capítulo, inclusive:

a) os ganhos de capital relativos a investimentos em moeda estrangeira;

b) os ganhos de capital auferidos na alienação de bens ou direitos;

c) as pensões alimentícias e os pecúlios;

d) os prêmios conquistados em concursos ou competições;

II - à alíquota de vinte e cinco por cento:

a) os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços;

b) ressalvadas as hipóteses a que se referem os incisos V, VIII, IX, X e XI do art. 691, os rendimentos decorrentes de qualquer operação, em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a vinte por cento, a que se refere o art. 245.

§ 1º Prevalecerá a alíquota incidente sobre rendimentos e ganhos de capital auferidos pelos residentes ou domiciliados no País, quando superior a quinze por cento (Decreto-Lei nº 2.308, de 1986, art. 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 18).

§ 2º No caso do inciso II, a retenção na fonte sobre o ganho de capital deve ser efetuada no momento da alienação do bem ou direito, sendo responsável o adquirente ou o procurador, se este não der conhecimento, ao adquirente, de que o alienante é residente ou domiciliado no exterior.

[...]"

"Decreto-Lei nº 5844/1943

Art. 97. Sofrerão o desconto do imposto à razão de 15% os rendimentos percebidos. (Redação dada pela Lei nº 154, de 1947)

a) pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no estrangeiro; (Vide Lei nº 154, de 1947)

[...]

Art. 100. A retenção do imposto, de que tratam os arts. 97 e 98, compete à fonte, quando pagar, creditar; empregar, remeter ou entregar o rendimento. (Vide Lei nº 9.249, de 1995)

Parágrafo único. Excetuem-se os seguintes casos, em que competirá ao procurador a retenção:

a) quando se tratar de aluguéis de imóveis;

b) quando o procurador não der conhecimento à fonte de que o proprietário do rendimento reside ou é domiciliado no estrangeiro.

[...]"

Em que pese os dispositivos legais, acima transcritos, tratarem da matéria ora em debate, a responsabilidade do adquirente pela retenção do imposto sobre ganho de capital, no caso do alienante residir no exterior, não estava prevista em lei até a edição da Medida Provisória nº135, de 2003, convertida na Lei nº 10.833/2003:

Art. 26. O adquirente, pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, ou o procurador, quando o adquirente for residente ou domiciliado no exterior, fica responsável pela

retenção e recolhimento do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital a que se refere o art. 18 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, auferido por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior que alienar bens localizados no Brasil.

Observe-se, desse modo, que a Lei nº 10.833/2003 está em perfeita sintonia com os ditames do Código Tributário Nacional, que estabeleceu a previsão legal como condição *sine qua non* para a responsabilização de terceiro que não o contribuinte estabelecido na relação jurídica tributária:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Cabe ressaltar que a matéria também foi objeto da Lei nº 9.249/1995, que igualou o tratamento tributário do ganho de capital dos residentes no exterior ao dos residentes no Brasil, sem a hipótese de retenção na fonte:

Art. 18. O ganho de capital auferido por residente ou domiciliado no exterior será apurado e tributado de acordo com as regras aplicáveis aos residentes no País.

O que se nota é que entre a edição da Lei nº 9.249, em 27/12/1995, e a entrada em vigor da Lei nº 10.833, em 31/10/2003, houve um vácuo legislativo que determinasse a responsabilidade específica do adquirente pela retenção do imposto sobre o ganho de capital, no caso de alienante residente no exterior. O que existia era apenas uma obrigação geral de retenção, da fonte pagadora, do Imposto de Renda nos casos de remessa, pagamento, entrega de rendimentos a residente no exterior. É o que se observa no disposto nos arts. 97 e 100 do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943:

Art. 97. Sofrerão o desconto do imposto à razão de 15% os rendimentos percebidos. (Redação dada pela Lei nº 154, de 1947)

a) pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no estrangeiro; (Vide Lei nº 154, de 1947)

[...]

Art. 100. A retenção do imposto, de que tratam os arts. 97 e 98, compete à fonte, quando pagar, creditar; empregar, remeter ou entregar o rendimento. (Vide Lei nº 9.249, de 1995)

Parágrafo único. Excetuam-se os seguintes casos, em que competirá ao procurador a retenção:

a) quando se tratar de aluguéis de imóveis;

b) quando o procurador não der conhecimento à fonte de que o proprietário do rendimento reside ou é domiciliado no estrangeiro.

[...]

O posicionamento aqui adotado vai ao encontro do entendimento de Bernardo Ribeiro de Moraes¹ sobre o tema. Para o doutrinador, a exigência de lei expressa prevista no inciso II, do § único, do art. 121 do CTN se justifica pelo fato de que o responsável tributário assume a posição do devedor principal, qual seja o contribuinte, por haver ligação com este ou com o fato gerador:

“ ... é de se ver que não é qualquer pessoa que pode ser definida como responsável. Somente se justifica a condição de ‘responsável’, adquirindo uma posição jurídica equivalente à de devedor principal, na hipótese da pessoa ter relações com o próprio devedor ou com o fato gerador da obrigação tributária.”

Bernardo Ribeiro de Moraes ainda complementa seu posicionamento alegando que em relação ao responsável tributário, o vínculo surge de lei específica e não de lei que define o fato gerador da obrigação tributária.

Sendo assim, o que se observa é que, com a edição da Lei nº 9.249/1995, a responsabilidade do adquirente, como fonte pagadora, de retenção do imposto na fonte sobre o ganho de capital auferido por residente no exterior deixou de existir pelo simples fato de que não mais havia a previsão de incidência do imposto na fonte nesses casos. Tal situação só foi alterada em 2003 com a edição da Lei nº 10.833.

Denotam-se incontroversos os fatos alegados, já que, tomando o termo inicial a publicação da Lei nº 9.249/1995, apenas em 2004, após a edição da Lei nº 10.833, em 2003, a Secretaria da Receita Federal editou Instrução Normativa prevendo a responsabilidade do adquirente pela retenção e recolhimento do imposto. É o que observa na leitura do art. 1º da IN SRF nº 407/2004:

Na hipótese dos autos, a contribuinte foi autuada por não recolher o IRRF, cujo fato gerador ocorreu no ano de 2002; ano anterior da entrada em vigor da Lei nº 10.833/2003, que restabeleceu a responsabilidade do adquirente, como fonte pagadora, de retenção do imposto na fonte sobre o ganho de capital auferido por residente no exterior. Assim, entendo que o Acórdão recorrido deve ser reformado, para excluir do pólo passivo da relação jurídica tributária a empresa RELECTA PARTICIPAÇÕES LTDA, por carecer de responsabilidade expressa em lei, nos termos do art. 121 do CTN.

¹Compêndio de Direito Tributário, segundo volume, 3ª edição, 1995, p.287

Processo nº 10980.004358/2007-53
Acórdão n.º **9202-02.052**

CSRF-T2
Fl. 5

Por todo o exposto, , VOTO NO SENTIDO DE DAR PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

(Assinado digitalmente)

Manoel Coelho Arruda Júnior