



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

Processo n° 10980.723566/2016-46
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 2202-004.849 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de dezembro de 2018
Matéria IRPF. DEVOLUÇÃO DE CAPITAL.
Recorrentes ALCEU ELIAS FELDMANN
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2011

DISSOLUÇÃO DE SOCIEDADE NO EXTERIOR. CAPITAL SOCIAL ATRIBUÍDO AO SÓCIO. APURAÇÃO DO RENDIMENTO TRIBUTÁVEL. EXPRESSÃO EM REAIS.

Para fins de apuração da base de cálculo do imposto de renda nos casos de devolução do capital social atribuído ao sócio por ocasião da dissolução de sociedade mantida no exterior, o acréscimo patrimonial auferido pelo sujeito passivo deve ser calculado em reais, isto é, computando-se tanto o montante devolvido como o valor do capital integralizado já expressos na moeda nacional, e não em moeda estrangeira. A determinação do acréscimo patrimonial em moeda estrangeira e sua posterior conversão para reais, como ocorreu no lançamento, resulta na alteração indevida da base de cálculo do imposto, em decorrência da variação cambial correspondente ao período compreendido entre a data da integralização do capital e a da devolução dos recursos ao sócio.

DISSOLUÇÃO DE SOCIEDADE. DEVOLUÇÃO DE CAPITAL EM DINHEIRO. FORMA DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA.

Na dissolução 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, aplicando-se aos rendimentos tributáveis a tabela progressiva vigente no mês do pagamento ou crédito do rendimento. No caso da devolução de capital em dinheiro, o rendimento do sócio constituir-se-á da parcela do montante recebido que exceder o capital integralizado.

ART. 44 DA LEI 9.430/96. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE A PARTIR DO ADVENTO DA MP 351/07.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, e, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Martin da Silva Gesto, Andrea de Moraes Chieregatto e Wilderson Botto (suplente convocado), que deram provimento parcial ao recurso, reconhecendo a concomitância da multa isolada com a multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros Marcelo de Sousa Sateles, Martin da Silva Gesto, Ricardo Chiavegatto de Lima, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Rorildo Barbosa Correa, Andrea de Moraes Chieregatto, Wilderson Botto (suplente convocado) e Ronnie Soares Anderson.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário e de recurso de ofício, ambos interpostos contra acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo (SP) - DRJ/SPO, que julgou parcialmente procedente lançamento de Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) relativo ao exercício 2012 (fls. 02/24), face à apuração de rendimentos de fontes no exterior classificados indevidamente como isentos e de falta de recolhimento de carnê-leão.

Reproduz-se, na sequência, os termos da autuação e da respectiva impugnação, tal como sintetizados pela decisão de piso, no essencial (fls. 1311/1135):

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal de fl. 12/23, a ação fiscal foi realizada em cumprimento ao Mandado de Procedimento Fiscal – MPF nº 06.1.85.00-2014- 00250-7, e teve início em 20/10/2014, quando o contribuinte tomou ciência do TERMO DE INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL (fl. 25/26) por via postal, conforme aviso de recebimento (AR) anexados à fl. 27. O lançamento de ofício foi formalizado em decorrência da apuração das seguintes infrações (fl. 05/06):

RENDIMENTOS RECEBIDOS DE FONTES NO EXTERIOR RENDIMENTOS RECEBIDOS DE FONTES NO EXTERIOR CLASSIFICADOS INDEVIDAMENTE COMO ISENTOS

Rendimentos recebidos de fontes pagadoras situadas no exterior, classificados indevidamente como isentos, conforme detalhado no Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do presente Auto de Infração.

Fato Gerador Valor Apurado (R\$) Multa (%)

19/09/2011 30.673.616,44 75,00

MULTAS APLICÁVEIS À PESSOA FÍSICA FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPF DEVIDO A TÍTULO DE CARNÊ LEÃO

O contribuinte deixou de efetuar o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), motivo pelo qual se aplica a presente multa isolada, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador Valor Apurado (R\$) Multa (%)

30/09/2011 8.434.833,65 50,00

Cientificado do lançamento na data de 26/07/2016 (fl. 362), o interessado impugnou a exigência em 10/08/2016, por intermédio do instrumento de fl. 365/376, apresentado por procuradores regularmente constituídos (procuração à fl. 377; substabelecimento à fl. 378). A impugnação se baseou, em síntese, nas seguintes razões de fato e de direito:

a) o impugnante constituiu em 16/09/2003, na Inglaterra, uma sociedade de responsabilidade limitada designada Fertipar International LLP, tendo capital social de £ 100 (cem libras esterlinas);

b) o capital social foi aumentado em 11/07/2005 para o valor equivalente a US\$ 8.000.000,00, ocasião em que o impugnante subscreveu e integralizou 7.999.992,00 quotas no valor total de US\$ 7.999.992,00;

c) em 14/06/2011, a Fertipar International LLP foi dissolvida, sendo que o impugnante recebeu, em virtude de sua participação no capital social (99,9999%), a quantia de US\$ 27.223.140,60;

d) a diferença entre o valor integralizado e aquele recebido na dissolução foi informada na DIRPF do exercício de 2012 (fl. 301/358) como rendimento isento, a teor do que prescreve o artigo 22, § 4º, da Lei nº 9.249, de 1995;

e) a autoridade lançadora equivocou-se a afirmar, no termo de fl. 12/24, que o artigo 22 da Lei nº 9.249, de 1995, somente se aplicaria a empresas brasileiras, pois o referido dispositivo trata de duas situações distintas, a saber: i) devolução de bens e direitos pelo valor contábil; e ii) devolução de bens e direitos pelo valor de mercado;

f) não há, quer no *caput*, quer no § 4º do artigo 22 da Lei nº 9.249, de 1995, nenhum vocábulo que limite a aplicação desses dispositivos somente às pessoas jurídicas nacionais;

g) o § 1º invocado pela autoridade fiscal trata apenas da devolução pelo valor de mercado, o que não ocorreu no caso em tela, haja vista que a restituição foi em dinheiro, que se deu pelo valor contábil, hipótese em que não há tributação na pessoa jurídica;

h) é irrelevante se a sociedade dissolvida era nacional ou estrangeira, sendo que a interpretação utilizada no auto de infração importa em verdadeira ofensa ao princípio constitucional da isonomia;

i) a questão em litígio é outra: é devido imposto de renda na pessoa física quando a restituição do capital social é feita em dinheiro (bem móvel e fungível), situação em que o valor contábil coincide com o de mercado?

j) essa matéria já foi analisada pelo E. Primeiro Conselho de Contribuintes, que concluiu que, nas devoluções em dinheiro, há coincidência entre o valor contábil e o valor de mercado – o que foi reconhecido pela fiscalização – pelo que eventual ganho de capital na pessoa física não é tributado, segundo prescreve o artigo 22, § 4º, da Lei nº 9.249, de 1995;

k) ainda que esse não seja entendimento no julgamento, o lançamento afirma que os valores restituídos “sujeitam-se à apuração mensal do imposto devido, com recolhimento obrigatório (carnê-leão) nos termos do parágrafo segundo do artigo 8º da Lei 7.713/88”; porém esse entendimento não procede, pois, conforme acima se disse, o capital social foi restituído pelo valor contábil, e a eventual diferença entre o valor integralizado e aquele restituído constitui ganho de capital a ser tributado na pessoa física, nos termos do artigo 61 da Instrução Normativa SRF n.º 11, de 1996;

l) dessa forma, o ganho de capital está sujeito à tributação exclusiva/definitiva, mediante aplicação da alíquota de 15%, devendo o lançamento ser revisado, haja vista que foi utilizada a alíquota de 27,5%;

m) além disso, há que ser corrigida a base de cálculo utilizada no auto de infração, obtida mediante a subtração do valor em moeda estrangeira integralizado (US\$ 7.999.992,00) daquele efetivamente restituído (US\$ 27.233.511,21), cuja diferença (US\$ 19.233.519,21) foi convertida para o real com base na taxa de câmbio para a compra do dólar (R\$ 1,5948) do último dia útil da primeira quinzena de agosto de 2011, o que importou em R\$ 30.673.616,44;

(...)

p) no tocante a multa isolada de 50% cobrada, ela não pode existir; a uma, porque o montante autuado configura ganho de capital, com o que é objeto de tributação exclusiva/definitiva, e não de pagamento via carne-leão; a duas, porque a multa isolada não pode ser aplicada concomitantemente com a multa de ofício, a teor do que estabelece o artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, eis que possuem base de cálculo idênticas;

q) nesse sentido é a jurisprudência do E. Conselho administrativo de Recursos fiscais – Carf e também é o entendimento do E. Superior Tribunal de Justiça, devendo ser anulação da multa isolada de 50%.

(...)

A exigência foi parcialmente mantida no julgamento de primeiro grau (fls. 382/395), sendo reconhecida a existência de erro na apuração da base de cálculo utilizada no lançamento, e promovida a exoneração decorrente, a qual deu ensejo à interposição de recurso de ofício.

O contribuinte interpôs recurso voluntário em 25/01/2017 (fls. 405/419), repisando os termos da impugnação, à exceção do tópico referente ao erro na base de cálculo, acatado quando do julgamento *a quo*.

A Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões às fls. 424/455.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ronnie Soares Anderson, Relator

Do recurso de ofício

Compulsando os autos, verifica-se que o recurso de ofício foi interposto visto que a decisão recorrida exonerou o sujeito passivo de crédito tributário em valor superior a R\$

1.000.000,00, limite então estabelecido pelo art. 1º da Portaria MF nº 03/08, com amparo no inciso I do art. 34 do Decreto nº 70.235/72.

Sem embargo, tal limite foi majorado pela Portaria MF nº 63, de 10/02/2017, que revogou a Portaria MF nº 03/08:

Art. 1º - O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

Tratando-se de norma de ínsito caráter processual, deve ser ela aplicada de imediato aos julgamentos em curso, nos termos da Súmula nº 103 do CARF:

Súmula CARF nº 103: Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

O lançamento original veiculava, como somatório de tributo, multa proporcional e multa isolada, R\$ 18.979.094,73 (respectivamente, R\$ 8.435.244,52 + R\$ 6.326.433,39 + R\$ 4.217.416,852), ver fl. 2. Após o julgamento de primeiro grau, esse somatório passou a ser de R\$ 12.915.809,72, ver fl. 394.

Totalizando a exoneração promovida pela vergastada R\$ 6.063.285,01, montante superior ao valor de alçada fixado pela Portaria MF nº 63/17, deve ser conhecido o recurso de ofício.

De pronto, assinale-se que, não discordando dos fundamentos da decisão de piso quanto ao tema, passo a reproduzi-los, adotando-os como razões de decidir (fls. 2952/2954), valendo mencionar, a propósito, que a PGFN não apresentou argumentos acerca desse tema específico:

Da Base de Cálculo Utilizada no Lançamento

Não obstante, ao apurar a omissão de rendimentos correspondente ao acréscimo patrimonial decorrente da devolução do capital ao sócio, a autoridade lançadora computou a diferença, em dólar (US\$ 19.233.519,21), entre o valor integralizado pelo interessado (US\$ 7.999.992,00) e aquele que lhe fora efetivamente restituído (US\$ 27.233.511,21), na qualidade de sócio da pessoa jurídica dissolvida, convertendo essa diferença para o real com base na taxa de câmbio para a compra do dólar (R\$ 1,5948) do último dia útil da primeira quinzena de agosto de 2011, do que resultou uma omissão de rendimentos no valor de R\$ 30.673.616,44.

Friso que, no procedimento adotado, o acréscimo patrimonial foi apurado originalmente em dólar, e depois convertido para reais (fl. 22). Tal sistemática, entretanto, não se amolda à legislação do impostos de renda, que determina que os bens e direitos adquiridos, aí incluídos os investimentos em participações societárias, devem ser considerados em reais, nos termos dos art. 798 e 800 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/1999):

Art. 798. Como parte integrante da declaração de rendimentos, a pessoa física apresentará relação pormenorizada dos bens imóveis e móveis e direitos que, no País ou no exterior, constituam o seu patrimônio e o de seus dependentes, em 31 de dezembro do ano-calendário, bem como os bens e direitos adquiridos e alienados no mesmo ano (Lei nº 9.250, de 1995, art. 25).

§ 1º Devem ser declarados (Lei nº 9.250, de 1995, art. 25, § 1º):

(...)

IV - os investimentos em participações societárias, em ações negociadas ou não em bolsa de valores e em ouro, ativo financeiro, cujo valor de aquisição unitário seja igual ou superior a um mil reais.

(...)

Valor dos Bens e Direitos

Art. 800. Os bens serão declarados discriminadamente pelos valores de aquisição em Reais, constantes dos respectivos instrumentos de transferência de propriedade ou da nota fiscal, observado o disposto nos arts. 119, § 3º, e 125 a 136 (Lei nº 9.250, de 1995, art. 25, § 2º e Lei nº 9.532, de 1997, arts. 23, § 3º, e 24).

Ora, a legislação do imposto de renda determina que os contribuintes declarem os bens e direitos que integram o seu patrimônio, bem como aqueles adquiridos no curso do ano-calendário. Esses bens e direitos devem ser declarados pelos seus respectivos valores de aquisição expressos em reais, sendo que, a partir de 1º de janeiro de 1996, o custo dos bens e direitos não está sujeito à atualização.

Daí decorre que, para fins de tributação do imposto de renda, o acréscimo patrimonial deve ser calculado em reais, pelo confronto do valor do capital devolvido ao sócio, já expresso em moeda nacional, com o valor de aquisição (capital integralizado) em reais, que, em princípio, corresponde ao que consta da ficha de bens e direitos da DAA.

A determinação do acréscimo patrimonial em moeda estrangeira e sua posterior conversão para reais, como ocorreu no lançamento, acaba por computar um custo de aquisição indevido, em função da variação cambial ocorrida no período compreendido entre o momento da integralização do capital e a posterior devolução da parcela do capital social que coube ao sócio, por ocasião da dissolução da sociedade. O valor a considerar, entretanto, é aquele efetivamente pago em reais, sem qualquer correção. Deverá, pois, ser alterado o cômputo da omissão de rendimentos, como segue:

Apuração da Base de Cálculo	Auto de Infração	Julgamento
a) Capital investido	USD 7.999.992,00	R\$ 22.649.970,00
b) Recebimento dissolução empresa	USD 27.233.511,21	R\$ 43.432.003,68
c) Rendimentos do exterior (b-a)	USD 19.233.519,21	R\$ 20.782.033,68
d) Base de cálculo do IR	R\$ 30.673.616,44	R\$ 20.782.033,68

Na tabela acima, os valores constantes da coluna 'Auto de Infração' são aqueles que constam do termo de verificação fiscal às fl. 22/23. Na coluna julgamento, a conversão dos USD 27.233.511,21 recebidos pelo sócio para reais foi efetuada com a cotação do câmbio de 1,5948, utilizada no lançamento (fl. 22). O valor do capital investido é aquele informado para a fiscalização (fl. 17), que se encontra respaldado pelos documentos às fl. 157/ 287, e que também é o que constava da ficha de bem e direito da DAA (fl. 311).

Com base nas razões supra, as quais adoto, nego provimento ao recurso de ofício.

Do recurso voluntário

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Estabelece o art. 22 da Lei nº 9.249/95:

Art. 22. Os bens e direitos do ativo da pessoa jurídica, que forem entregues ao titular ou a sócio ou acionista, a título de devolução de sua participação no capital social, poderão ser avaliados pelo valor contábil ou de mercado.

§ 1º No caso de a devolução realizar-se pelo valor de mercado, a diferença entre este e o valor contábil dos bens ou direitos entregues será considerada ganho de capital, que será computado nos resultados da pessoa jurídica tributada com base no lucro real ou na base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido devidos pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado.

§ 2º Para o titular, sócio ou acionista, pessoa jurídica, os bens ou direitos recebidos em devolução de sua participação no capital serão registrados pelo valor contábil da participação ou pelo valor de mercado, conforme avaliado pela pessoa jurídica que esteja devolvendo capital.

§ 3º Para o titular, sócio ou acionista, pessoa física, os bens ou direitos recebidos em devolução de sua participação no capital serão informados, na declaração de bens correspondente à declaração de rendimentos do respectivo ano-base, pelo valor contábil ou de mercado, conforme avaliado pela pessoa jurídica.

§ 4º A diferença entre o valor de mercado e o valor constante da declaração de bens, no caso de pessoa física, ou o valor contábil, no caso de pessoa jurídica, não será computada, pelo titular, sócio ou acionista, na base de cálculo do imposto de renda ou da contribuição social sobre o lucro líquido. (grifos meus)

O contribuinte defende ser aplicável a norma isentiva contida no § 4º acima à situação em apreço, a qual foi assim sumarizada pela DRJ/SPO:

Em 16/09/2003, o impugnante e seu filho constituíram uma sociedade de responsabilidade limitada na Inglaterra designada FERTIPAR INTERNATIONAL LLP, com capital social de £ 100 (cem libras esterlinas), sendo que, de acordo com os documentos apresentados, 99,99% das ações com direito a voto foram distribuídos ao primeiro; e 0,01%, ao segundo. O capital social foi aumentado, em 11/07/2005, para o valor equivalente a US\$ 8.000.000,00, ocasião em que o impugnante subscreveu e integralizou 7.999.992,00 quotas do capital social, no valor total de US\$ 7.999.992,00.

Em 14/06/2011, a FERTIPAR foi dissolvida, sendo que o impugnante recebeu, em decorrência da dissolução da sociedade, o valor correspondente a sua participação no capital social (99,99%), no montante de US\$ 27.223.140,60. A diferença entre o valor integralizado e aquele recebido na dissolução da sociedade foi informada como rendimento isento na declaração de ajuste anual (DAA) do exercício de 2012 (fl. 304), acrescentando-se que o rendimento em questão referir-se-ia à devolução de capital de que trata o artigo 22 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

Pois bem, cabe frisar, para começar, que o § 4º em questão não pode ser dissociado da leitura do *caput* do respectivo artigo, pois se urge seja de modo costumeiro o direito interpretado sistematicamente, tanto mais evidente tal premência se verifica quando se tratam de diversos parágrafos de um mesmo artigo.

A isenção conferida no § 4º tem como pressuposto lógico a tributação da diferença entre o valor de mercado do bem e o seu valor contábil na pessoa jurídica, tal como prevista no § 1º da norma, de modo que o acréscimo patrimonial evidenciado seja onerado na empresa, incidindo aí os respectivos impostos.

Nesse caso queda assim a pessoa física destinatária dos bens e direitos isenta, e consegue-se evitar a bitributação sobre um mesmo signo presuntivo de riqueza, o qual deve ser onerado, por força do art. 3º da Lei nº 7.713/88 c/c o art. 43 do CTN.

Necessário frisar, porém, assomar claramente que a disposição legal se refere ao ganho de capital auferido, sobre essa diferença, por pessoa jurídica tributada sob os regimes do lucro real, presumido ou arbitrado, conforme prescreve o § 1º do artigo analisado. E a situação em tela não trata, em absoluto, desse caso.

A sociedade FERTIPAR INTERNATIONAL LLP foi constituída sob as leis inglesas que não aludem, obviamente, aos mencionados regimes tributários, pertinentes às pessoas jurídicas residentes no Brasil.

Por si só, tal fato já revela a inaplicabilidade do art. 22 da Lei nº 9.249/95 no particular, em desfavor das pretensões recursais.

Ademais, caso se acatasse tal linha de compreensão, deveria ser comprovado que a multicitada diferença fora tributada no exterior pela pessoa jurídica dissolvida, para acatar a possibilidade de que o sócio brasileiro granjeasse as benesses pretendidas.

Porém, demandado a comprovar tal feito, tanto mediante o Termo de Início de Ação Fiscal (fls. 25/26), quanto via Termo de Intimação Fiscal nº 01 (fls. 129/130), o recorrente asseverou que não houve pagamento ou retenção de imposto no exterior relativamente aos valores recebidos após a dissolução da empresa estrangeira.

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.

A respeito do tema, teceu a Fazenda Nacional minuciosas e bem elaboradas aduções, valendo transcrever os seguintes excertos (fls. 440/441):

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.

A possibilidade de avaliação do bem a valor de mercado é consequência da classificação contábil do ativo. Somente são suscetíveis de avaliação a valor de mercado os bens classificados como ativo imobilizado, ativo intangível ou investimentos, que são contas sujeitas a menor giro e, pois, em relação aos bens correlatos, o valor contábil não acompanhada o valor de mercado.

E destaque-se, ainda, que o conflito não se dá apenas no plano principiológico, mas também legal. A possibilidade de reavaliação encontra fundamento juspositivo no art. 182, §3º da LSA, o qual somente permite a reavaliação de elementos do ativo e do passivo. As normas gerais tributárias, por sua vez, somente admitem a reavaliação de bens do ativo permanente, conforme artigos 434 e seguinte do RIR/99. Ou seja, a interpretação pretendida pelo contribuinte não sobrevive a uma análise sistemática das normas que tratam do instituto da reavaliação de bens, seja para fins puramente contábeis, seja para fins contábeis-fiscais.

Não bastasse, verifica-se que a peculiar natureza do dinheiro impede que se concretize o fim de diferir a tributação para o momento da realização da renda, que é o objetivo buscado pela norma ao admitir a transferência do bem pelo valor contábil.

Com efeito, quando a transferência se faz pelo valor contábil, o registro do bem pelo valor constante na declaração do contribuinte permite o diferimento da tributação da pessoa física que o recebe para o momento em que a renda se realizar.

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.

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.

Também deve ser registrado que, não obstante a percepção do contribuinte, os valores devolvidos quando da dissolução da companhia não guardam correspondência com o capital social, mas sim com o patrimônio líquido, sendo aquele apenas um dos componentes deste, ao lado das reservas, ações em tesouraria, etc.

Assim, entende-se ser adequado o posicionamento da RFB acerca do assunto, delineado na Solução de Consulta Cosit nº 131/16, da qual se transcreve a respectiva ementa:

ASSUNTO: 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.

Dispositivos Legais: Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/1999) -, arts. 125 a 131; Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, art. 3º; Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 22 e §§ 1º a 4º.

Oportuno é, outrossim, afastar o pleito no sentido de que se aplique o disposto no art. 61, inciso I, da IN SRF nº 11/96, que se reproduz infra:

Art. 61. No caso de participação societária adquirida por valor inferior ao patrimonial, em que a pessoa jurídica que estiver devolvendo capital tenha optado pela avaliação a valor contábil, a pessoa física ou jurídica que estiver recebendo os bens ou direitos deverá proceder da seguinte forma:

I - se pessoa física, à sua opção:

a) incluir, em sua declaração de bens, os bens ou direitos pelo valor pelo qual houverem sido recebidos, tributando como ganho de capital a diferença entre este e o valor declarado da participação extinta; ou

b) incluir, em sua declaração de bens, os bens e direitos pelo mesmo valor da participação extinta.

(...)

Ora, aqui não ocorreu o pressuposto para a incidência desse enunciado, pois o contribuinte não adquiriu participação societária por valor inferior ao patrimonial. O que aconteceu foi subscrição e integralização em dinheiro de participação societária, no bojo da

constituição de uma pessoa jurídica, estando ausente qualquer sinal de que ela teria se dado, originalmente, a valor inferior ao de mercado.

Desponta descontextualizada a referência à norma em tela, voltada para a chamada compra com deságio de participação societária de terceiros, e não à presente situação, o que, aliás, não surpreende, pois as alegações ventiladas na peça recursal primam por "pinçar" textos normativos diversos e pretender aplicá-los à espécie, sem consideração com sua afinidade com o concretamente verificado, tampouco respeitando a necessidade de coerência na exegese das normas.

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.

Também não prospera raciocínio segundo o qual a multa isolada só seria passível de aplicação entre o momento do inadimplemento da obrigação de antecipação e o do ajuste, pois tal entendimento vai de encontro à prescrição da alínea 'a' do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96, a qual regra expressamente que a multa em apreço deve ser aplicada mesmo que não tenha sido apurado imposto na declaração de ajuste, no caso da pessoa física.

Ora, advirta-se que se deve compreender as palavras da lei como tendo alguma eficácia, só sendo adequada a interpretação que encontra um significado útil e efetivo para cada expressão do texto normativo.

Nesse contexto, oportuno anotar que eventual aplicação do princípio da consunção na espécie encontra severas dificuldades frente ao caráter patrimonial das respectivas obrigações jurídicas, segundo o qual o dever de pagar a antecipação independe da existência de imposto devido, e está vinculado à perspectiva de antecipação no ingresso de recursos com vistas à viabilização da atuação estatal, inexistindo, destarte, relação de meio e fim entre as exigências.

À evidência, é perfeitamente possível que ocorra a falta de recolhimento do carnê-leão mas que ao final do ajuste não haja imposto a pagar, ou até mesmo se verifique tributo a restituir. Da mesma forma, podem ser recolhidas todas as antecipações devidas e restar saldo de imposto a pagar, sujeito a lançamento de ofício. Exsurge, assim, não uma relação meio-fim ou causa e efeito necessária entre o cometimento das infrações em comento, mas sim a de independência entre elas.

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 dúvida, a análise algo equivocada do real alcance dos enunciados sumulares é risco sempre presente quando se está diante da chamada jurisprudência dos precedentes. Não por acaso, o novo Código de Processo Civil alerta, em seu art. 489:

Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

(...)

§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

(...)

V - se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos;

VI - deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento.

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 nº 9202-004022 (j. 10/05/2016), nº 9101-002502 (j. 12/12/2016) e nº 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.

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício e ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson