



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10983.721673/2012-86
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **1201-005.572 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 20 de setembro de 2022
Recorrentes GDC ALIMENTOS S.A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Ano-calendário: 2008

RECURSO DE OFÍCIO. NÃO CONHECIMENTO. LIMITE DE ALÇADA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Não pode ser conhecido recurso de ofício destinado ao CARF quando os valores exonerados pela DRJ são inferiores ao limite de alçada estabelecido pela Portaria MF n. 63, de 9 de fevereiro de 2017, no valor de R\$2.500.000,00 (dois milhões e meio de reais), o qual deve ser utilizado como parâmetro no momento do julgamento pelo Conselho, nos termos da Súmula CARF n. 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 mesmo parâmetro deve ser usado com relação ao responsáveis que foram excluídos do polo passivo pela DRJ, conforme dispõe o art. 70, §3º do Decreto 7.574/2011), restando então, também definitivamente julgada no PAF a questão da responsabilidade tributária.

NULIDADE. LANÇAMENTO. INEXISTÊNCIA.

Não há que se cogitar de nulidade do ato administrativo de lançamento lavrado por autoridade competente, devidamente fundamentado e com a observância dos requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo tributário. Fatos notórios e incontroversos não necessitam de prova ou fundamentação legal no bojo do lançamento tributário.

GANHO DE CAPITAL AUFERIDO POR RESIDENTE NO EXTERIOR

A pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil fica responsável pela retenção e recolhimento do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital auferido por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, que alienar participação societária localizada no Brasil.

IRRF. DISPOSIÇÃO CONTRATUAL. CONDIÇÃO DE DEFINIÇÃO DO PREÇO. PARCELA DIFERIDA. CONTA ESCROW. CONDIÇÃO SUSPENSIVA. FATO GERADOR DO IRRF. DISPONIBILIDADE JURÍDICA.

A condição suspensiva do *pagamento* acordado em contrato, atrelada a evento futuro e incerto, não se confunde com a hipótese de suspensão do aperfeiçoamento e dos efeitos do *negócio jurídico* subjacente ao pagamento.

Tendo sido imposta condição suspensiva do preço contratado para pagamento a residente no exterior, o elemento mensurabilidade fica pendente, e, por conseguinte, a realização da renda fica postergada para o momento da quitação da obrigação, mesmo que já se estejam aperfeiçoados os efeitos do negócio jurídico. O fato gerador do IRRF (art. 72 da Lei n. 9.430/96), assim, ocorre quando do implemento da condição suspensiva (art. 117, I do CTN), a qual se confunde com o pagamento, quando esse se torna atual e certo, ao residente no exterior.

IRRF. RENDIMENTO REMETIDO A PESSOA JURÍDICA DOMICILIADA NO EXTERIOR. DECADÊNCIA.

O imposto de renda retido na fonte, na modalidade em questão, é tributo sujeito ao lançamento por homologação, de modo que o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário é de cinco anos contados do fato gerador (art. 150, §4º do CTN), que, no caso de rendimentos percebidos por pessoas jurídicas domiciliadas no exterior (artigo 97, alínea "a", do Decreto n.º 5.844/43), ocorre no dia dos referidos pagamentos.

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DA TAXA SELIC.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. Súmula CARF n.º 108.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício e em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Thais De Laurentis Galkowicz - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigênio de Freitas Junior, Jeferson Teodorovicz, Wilson Kazumi Nakayama, Fredy Jose Gomes de Albuquerque, Sérgio Magalhaes Lima, Viviani Aparecida Bacchmi, Thais de Laurentiis Galkowicz, Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento ("DRJ") de Belo Horizonte/MG (fls 3.638 a 3.707), que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada pela Contribuinte.

Por bem consolidar os fatos ocorridos até a decisão da DRJ, colaciono os principais trechos do relatório do Acórdão recorrido *in verbis*:

O auto de infração a folhas 3.199 a 3.203 exige o recolhimento de crédito tributário no montante de R\$ 2.427.078,50, assim discriminado:

Imposto sobre a renda retido na fonte (IRRF)	R\$ 831.789,47
Juros de mora	R\$ 347.604,82
Multa de ofício	R\$ 1.247.684,21
Total	R\$ 2.427.078,50

Descrição da infração imputada

Os autuantes atribuem à autuada o cometimento da infração de cuja descrição adiante se faz uma síntese.

IRRF SOBRE RENDIMENTOS DE RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR – IRRF incidente sobre rendimentos pagos a residentes ou domiciliados no exterior. Data do fato gerador: 01.08.2008. Enquadramento legal: artigos 674, 675, 682, 683, 684 e 685 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda RIR 1999.

Relatório da atividade fiscal

A mesma ação fiscal de que resultou o lançamento de ofício de que trata este processo também deu origem a outros dois lançamentos, nos quais se exigem IRPJ e CSLL, além de acréscimos legais, em decorrência da glosa fiscal da amortização de ágio gerado na aquisição da própria pessoa jurídica autuada por outra pessoa jurídica que foi, subsequentemente, incorporada pela empresa que havia adquirido, isto é, a autuada.

O sujeito passivo impugnou esses lançamentos. A tramitação do litígio então instaurado faz-se por meio de um processo administrativo fiscal distinto, de nº **11516.721951/2012-74**. A DRJ de Campo Grande, Mato Grosso do Sul, em 27.06.2013, proferiu o acórdão nº 0432.243, que julgou improcedente a impugnação e manteve integralmente o crédito tributário.

No relatório da atividade fiscal anexado a folhas 3.022 a 3.119 os autuantes apresentam a motivação do lançamento. Dele extraem-se as observações e argumentos resumidos adiante.

• **Na introdução do relatório aponta-se uma infração à legislação do IRRF cometida como um desdobramento dos atos praticados na aquisição da participação societária na GDC Alimentos S/A. Esta infração diz respeito à não-declaração e ao não pagamento do IRRF referente a fato gerador ocorrido em 1º/08/2008, no momento da entrega do valor relativo à última parcela do preço da aquisição da participação societária na GDC Alimentos SA.**

• A infração ao IRRF é aparentemente simples e de fácil constatação. Contudo, foi cometida num contexto de planejamento tributário abusivo como um desdobramento de um plano que tinha intenção e finalidade certas, o que traz implicações quanto à qualificação da penalidade aplicada. Em outras palavras, a infração é mais um fruto almejado e esperado, colhido em 1º/08/2008, oriundo da árvore plantada por ocasião da compra de participação societária na GDC Alimentos S/A (ao final do ano de 2004) e que, por isso, carrega a mácula do dolo inerente a tal cultivo.

• Há uma grande conexão entre os fatos relativos às infrações cometidas contra a legislação do IRPJ e da CSLL e a do IRRF.

• A infração de que tratada neste capítulo é decorrência da compra de 80% da participação acionária na GDC Alimentos S/A. Diz respeito ao chamado preço diferido,

consistente na parcela futura, variável e incerta do preço da compra da participação societária, sujeito à condição de ocorrência ou não de passivos contingenciais.

- O preço diferido de R\$ 12.000.000,00, conforme previsão do Contrato de Compra de Participação Societária, deveria ser depositado na data de fechamento do negócio em contas cauções (escrow accounts) (fl. 1.304) e ser disponibilizado às partes em razão da ocorrência ou não dos passivos contingenciais previstos nos contratos.
- Segundo informações colhidas junto aos representantes da empresa, a disposição do contrato foi alterada, pois, de fato, embora fossem criadas duas contas, o valor total do depósito foi creditado em uma única conta caução mantida no Safra National Bank of New York. No Contrato de Compra de Participação Societária, item 2.2, havia a disposição de que fossem criadas duas contas cauções distintas, nomeadas de TCWGDC Escrow Account (no valor de R\$ 10.000.000,00) e de Dislupa / Valle Miranda Cash Escrow Amount (no valor de R\$ 2.000.000,00).
- Na verdade, apesar de terem sido criadas duas contas-caução (fls. 1.471 a 1.477), apenas uma delas recebeu depósitos: a "Master Account # 6.222.722" do Safra National Bank of New York. Por isso, o preço diferido foi convertido em dólares ao câmbio da data de 25/10/2004 (resultando em US\$ 4.150.793,00) e transferido para a escrow account em questão.
- O valor creditado nessa conta ficaria à disposição das partes segundo o que fora previamente estabelecido sobre a ocorrência ou não desses passivos contingenciais no Contrato de Caução com o Banco Safra New York (Safra New York Escrow Agreement).
- Assim, o preço diferido manteve-se depositado na escrow account até 17/08/2008. Nesse período, o valor depositado foi acrescido de juros e, na data de encerramento da conta, o seu saldo era de US\$ 4.777.398,63. Alguns dos extratos mensais dessa conta, assim como suas traduções juramentadas, foram inseridos no processo a fls. 2.578 a 2.621.
- No termo final do prazo de diferimento do preço, isto é, no momento do recebimento pela vendedora do preço diferido, houve contestação pela parte compradora, diante do disposto no Contrato de Caução com o Banco Safra de New York, e, por isso, suas cláusulas foram revistas e estabelecido o Contrato de Liquidação e Isenção (Settlement Agreement and Release). Este contrato prescrevia as condições sob as quais se liquidava a operação e as obrigações recíprocas referentes à compra dos 80% das ações.
- As determinações do Contrato de Liquidação e Isenção sobre a destinação dos recursos depositados na "escrow account" ao final do período de diferimento da parcela do preço da compra da participação societária foram materializadas na Carta de Instruções para Liberação do Fundo Cauçionado na Conta 6222722 (Instruction for Release of Escrow Fund from A/C 6222722) (fls. 2.622 a 2.627 e tradução juramentada, fls 2.628 a 2.637).
- Nessa carta de instruções ficou estabelecido que dos US\$ 4.777.398,63 existentes na conta (o que incluía o valor originalmente depositado mais os juros correspondentes ao período), US\$ 1.200.000,00 seriam transferidos para a compradora de fato (a Luis Calvo Sanz S/A), enquanto o valor restante seria transferido para a conta da GDC Holdings LLC.
- **As instruções foram seguidas rigorosamente. Assim, em 17/08/2008 foram efetuadas as duas transferências previstas. A transferência à GDC Holdings LLC se enquadra na hipótese de fato gerador do IRRF prevista no art. 682, inciso I e no art. 685 inciso I, alínea "b" e § 3º, assim como, art. 717, todos do RIR 1999. Ainda, regem a cobrança dessa obrigação tributária o art. 24 e §§ 3º, 4º, 5º da MP nº 215835/01; o art. 4º da IN SRF nº 118/00; os arts. 26 e 27 da IN SRF 208/02; o art. 1º da IN SRF nº 407/04; bem assim, sobre situação do preço diferido, por causa da sua característica específica de valor variável e incerto, sujeito à condição suspensiva (ocorrência ou não dos passivos contingenciais), merece destaque especial o art. 117, inciso I, da Lei nº 5.172/66 (o CTN).**

- **O sujeito passivo foi intimado a apresentar esclarecimentos e documentos comprobatórios do pagamento do IRRF correspondente à liberação do preço diferido, assim como, no caso de não ter sido realizado tal recolhimento, apresentar as justificativas para não tê-lo feito.**
- Em sua resposta (fls. 2.501 a 2.503), o sujeito passivo faz menção à apuração do ganho de capital realizada em 25/10/2004, calculada considerando exclusivamente o valor relativo à primeira parcela.
- Quanto aos cálculos a serem realizados nos dois momentos (25/10/2004 e 1708/2008), **o sujeito passivo simplesmente não incluiu na apuração do ganho de capital o valor referente à parcela chamada de preço diferido.** Na subseção 2.4.3.2. do relatório são apresentadas as Tabelas 2 e 3 que demonstram os cálculos que deveriam ter sido feitos nos dois momentos.
- Essas tabelas foram elaboradas com base nas informações contidas: a) nos termos de encaminhamento de documentos e esclarecimentos aduzidos pelo sujeito passivo em resposta às intimações fiscais; b) nos extratos do Registro Declaratório Eletrônico do Investimento Externo Direto (IEDRDE) (fls. 1.208 a 1.216); c) nos contratos de câmbio (fls. 1.460 a 1.464); d) nos extratos bancários (fls. 1.465 a 1.466); e) na escrituração contábil da Luis Calvo Sanz do Brasil Participações Ltda (fls. 2.353 a 2.361); f) nas instruções para a liberação do fundo caucionado na Conta 6222722 (fls. 2.622 a 2.645); g) nos extratos bancários da Master Account # 6.222.722 do Safra National Bank of New York (fls. 1.471 a 1.477 e fls. 2.504 a 2.621).
- **A continuidade do arazoado do sujeito passivo visa apresentar argumentos que justificassem o repasse da responsabilidade sobre a falta de declaração e de pagamento do IRRF à instituição financeira e à outra parte da relação contratual. Todavia, à luz do disposto no art. 123 da Lei nº 5.172/66, as convenções particulares relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos não podem ser opostas à Fazenda Pública para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.**
- **De sorte que, caracterizando a infração, há, de um lado, diante da ocorrência do fato gerador, a falta de declaração e de pagamento do tributo e, de outro lado, em face da intimação para justificativa e comprovação da inexistência ou extinção da obrigação tributária, a ausência dessas justificativas e comprovações. Além disso, a infração foi cometida dentro de um quadro de planejamento tributário abusivo, fato este que elimina a possibilidade de erro e torna inequívoca a hipótese de intencionalidade na busca do resultado da redução tributária.**
- **Constatou-se a ocorrência de falta de declaração e pagamento do IRRF incidente sobre o ganho de capital auferido por residentes ou domiciliados no exterior resultante de transferência bancária à GDC Holdings LLC, em 01/08/2008.** O ganho de capital foi avaliado em US\$ 3.558.077,07, que, ao câmbio oficial na data era equivalente a R\$ 5.545.263,11.
- Essa constatação foi efetuada com base no exame de todo o conjunto de contratos arrolados na "Relação Descritiva dos Contratos Referentes à Compra de Participação Societária" contida na seção 2.4.2. do relatório fiscal, assim como, fundamentada no exame: a) dos extratos do Registro Declaratório Eletrônico do Investimento Externo Direto (IEDRDE) apresentados pelo sujeito passivo; b) das informações trazidas pelo sujeito passivo sobre a apuração do ganho de capital na venda de participação societária; c) dos contratos de câmbio; d) da escrituração contábil da Luis Calvo Sanz do Brasil Participações Ltda; e) das instruções para a liberação do fundo caucionado na Conta 6222722; f) dos extratos bancários da "Master Account # 6.222.722" do Safra National Bank of New York.
- A infração tributária foi cometida num contexto de intencionalidade, de planejamento tributário abusivo, e deve ser entendida como uma das etapas previstas do plano. De modo que, seja pela identificação da previsão dessa importante etapa da operação (pagamento da última parcela do preço diferido) em todos os principais instrumentos

contratuais examinados (significância), seja pela experiência comprovada dos profissionais responsáveis pelo planejamento tributário em questão (o escritório centenário Villemor Amaral Advogados), forma-se a convicção de que é absolutamente descartável a hipótese de erro. Pelo contrário, assim como nas demais etapas do planejamento tributário de que trata o relatório fiscal, tanto o pagamento da última parcela do preço da compra quanto a sonegação do IRRF correspondente foram, igualmente, atos planejados e, portanto, intencionais ou dolosos.

- A falta de declaração e pagamento do IRRF ocorreu de forma intencional e planejada, como uma das etapas previstas do planejamento tributário abusivo. Assim, além infringir a citada legislação de regência da matéria, infringiu também o art. 71 da Lei n.º 4.502/64.
- A demonstração da forma de apuração da base de cálculo e do IRRF devido, reporta-se às Tabelas 2 e 3 constantes do relatório fiscal.
- Pela conclusão sobre a intencional falta de declaração e pagamento do IRRF, constatou-se a infração dos seguintes dispositivos: art. 682, inciso I; art. 685 inciso I, alínea "b" e § 3º; art. 717, art. 841, todos do RIR 1999; art. 24 caput e §§ 3º, 4º, 5º da MP no 215835/01; art. 4º da IN SRF n.º 118/00; arts. 26 e 27 da IN SRF 208/02; art. 1º da IN SRF no 407/04; art. 117, inciso I, da Lei n.º 5.172/66 (o CTN); art. 71 da Lei n.º 4.502/64.
- A infração foi compreendida como geradora da modalidade qualificada de multa por lançamento de ofício (percentual de 150% para as multas proporcionais), prevista no inciso I do § 1º do art. 44 da Lei n.º 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei n.º 11.488/07.
- Na descrição dos atos concernentes ao cometimento da infração enfatizou-se o fato de a violação das normas ter sucedido num contexto de planejamento tributário abusivo no qual cada etapa da seqüência de operações estruturadas havia sido meticulosamente roteirizada e materializada em diversos instrumentos contratuais. Ressalta-se também que o planejamento fora elaborado por especialistas na área tributária (...).
- Constatou-se a significância do objeto da infração: seja absoluta (pelo valor envolvido: algo em torno de US\$ 3,5 milhões), seja relativa (comprovada pelo fato de ser tão significativa para o sujeito passivo a ponto de constar previsão do ato de pagamento do preço diferido, entre outros, no Contrato de Compra, no Acordo de Acionistas, no Contrato de Caução com o Banco Safra New York, no Contrato de Caução com o Banco Safra Brasil, no Acordo de Liquidação e Isenção, na Carta de Instruções para Liberação do Fundo Cauçionado na Conta 6222722).
- De forma que, diante deste contexto fica eliminada a possibilidade de erro e torna-se preciso o entendimento de que tal infração ocorreu com o dolo de suprimir o tributo mediante a prática de sonegação (art. 71 da Lei n.º 4.502/64).
- O exame da documentação arrolada, em especial o conjunto de instrumentos contratuais apresentado, trouxe como conclusão, para efeito das cominações tributárias, a evidenciação da autoria e do grau de **responsabilidade na realização dos ilícitos tributários praticados na administração da GDC Alimentos S/A. Compulsando esses documentos, constata-se a interação e o comprometimento de todas essas pessoas nas operações de reestruturação societária, as quais reuniram esforços para o sucesso na sonegação do IRRF** devido pela transferência de recursos referentes a ganho de capital a pessoa residente ou domiciliada no exterior. Essas pessoas são indicadas na tabela abaixo.

(...)

Em decorrência de terem sido detectadas no curso da ação fiscal situações que, em tese, configuram crime contra ordem tributária, definidos pelo art. 1º da Lei n.º 8.137, de 27 de dezembro de 1990 e, em cumprimento da determinação contida na Portaria RFB n.º 2.439, de 21 de dezembro de 2010, formalizou-se representação fiscal para fins penais (Processo Administrativo Fiscal n.º 10983.721667/2012-29).

(...)

Impugnação apresentada por GDC Alimentos S.A.

- Não merece prosperar o auto de infração em questão, devendo ser integralmente cancelado.

Do direito

- A alegação fiscal não merece prosperar, o que se tornará evidente após serem demonstradas, detalhadamente, as operações societárias realizadas pelo Grupo Calvo.

(...)

- **Desde 25/10/2004 já estava sinalizado o acréscimo patrimonial auferido pela vendedora das ações da GDC Alimentos num total de R\$ 112.000.000,00, e é na data do fechamento do negócio (25/10/2004), que se verifica o ganho de capital, sobre o qual incidiu o IRRF.**

- **Assim, não há como se admitir a suposição do agente fiscal de que o denominado preço diferido estaria sujeito a uma condição suspensiva, que implicaria o diferimento do fato gerador do IRRF para a data da disponibilização dos R\$5.545.263,11.** Em abono do argumento, invocam-se precedentes atribuídos ao Tribunal Regional federal da 2ª Região e ao antigo Conselho de Contribuintes.

Ao analisar situação semelhante à do presente caso, o decidiu que, em sendo verificada a disponibilidade jurídica mesmo antes da assinatura do contrato, é neste momento que se verifica o fato gerador do imposto de renda.

- **Não assiste razão ao fisco quando afirma que o IRRF seria devido em 01/08/2008, por ocasião do levantamento dos R\$ 5.545.263,11 pela vendedora, motivo pelo qual, aguarda-se que seja determinado o cancelamento do auto de infração.**

A inaplicabilidade da multa agravada de 150%

- Não poderá prevalecer a multa agravada no percentual de 150%, prevista no artigo 44, §1o, da Lei n.º 9.430/96.
- Além de não ter ocorrido nenhum dos fatos ensejadores à aplicação da multa agravada, em momento algum o fisco comprovou a prática de qualquer conduta dolosa pela impugnante, sobretudo a sonegação, mas apenas alegou o cometimento desse ilícito. O fisco apenas mencionou que a suposta infração originária do presente processo administrativo se deu em um contexto de planejamento tributário abusivo.
- A questão envolvendo o planejamento tributário realizado pelo Grupo Calvo é objeto de análise de outro processo administrativo, n.º 11156.721951/201274, que tem origem no mesmo PAF e sobre o qual a impugnante tece breves comentários para deixar evidente que o fisco partiu de premissa completamente equivocada ao presumir que as reestruturações societárias do Grupo Calvo foram realizadas mediante a prática de sonegação.

(...)

A decadência do IRRF sobre o ganho de capital auferido no ano-calendário de 2004

- **O contrato de compra das ações estava perfeito e acabado desde 25/10/2004, e o IRRF era devido sobre o total do preço de compra (R\$ 112.000.000,00) naquele momento.**
- **Dessa forma, é fato inconteste que o IRRF incidente sobre o ganho de capital auferido pela GDC Holding não pode mais ser questionado pelo fisco, por meio do auto de infração ora combatido, cuja ciência ocorreu em 08/10/2012, porque já transcorreu o prazo de decadência de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador.**
- A decadência ao direito de lançar se rege, dependendo da modalidade de lançamento específica, pelos artigos 150, § 4º e 173 do CTN.

- Nas hipóteses de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, que é o caso do IRRF ora questionado, cujo regime jurídico é definido pelo artigo 150, § 4º, do CTN, o sujeito passivo procede à atividade de lançamento, sem o prévio exame da autoridade administrativa, operando-se posteriormente a homologação do fisco, seja ela expressa ou tácita.

(...)

Ausência de Motivação e Incorreta Tipificação Legal

- O lançamento fiscal também não foi adequadamente motivado e foi constituído com erro de fundamentação legal, o que o torna, portanto, nulo de pleno direito.
- Em nenhum momento se verifica no RAF a fundamentação legal hábil a justificar a responsabilidade da impugnante pelo recolhimento do IRRF supostamente devido em 01/08/2008. O fisco simplesmente cita e transcreve, sem apresentar qualquer justificativa para tanto, os dispositivos legais que supostamente seriam aplicáveis ao presente caso.
- Era dever do fisco motivar, como demanda o artigo 142 do CTN, o seu entendimento, ou seja, demonstrar, de forma clara e precisa, a razão pela qual a impugnante foi por ele apontada como sujeito passivo do IRRF supostamente devido em 01/08/2008.
- Está patente a inexistência de motivação do aludido auto de infração, visto que o auditor fiscal se esquivou do dever que lhe cabia de demonstrar que a impugnante seria o sujeito passivo ora autuado.

(...)

Ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa

- Os juros calculados com base na taxa SELIC não poderão ser exigidos sobre a multa de ofício, por absoluta ausência de previsão legal.
- O artigo 13 da Lei 9.065/95, que prevê a cobrança dos juros de mora com base na taxa Selic, remete ao artigo 84 da Lei 8.981/95, que, por sua vez, estabelece a cobrança de tais acréscimos apenas sobre tributos.
- Não se podem confundir os conceitos de tributo e de multa. Multa é penalidade pecuniária, não é tributo. É o que se verifica com clareza pela leitura da definição de tributo, contida no artigo 3º do Código Tributário Nacional.

(...)

O pedido

- Pelo exposto, requer-se o recebimento, o conhecimento e o provimento da impugnação, com a conseqüente desconstituição do crédito tributário e o cancelamento integral do auto de infração.

(...)

O julgamento da impugnação resultou no Acórdão n. 02-54.925 da 3ª Turma da DRJ de Belo Horizonte/ MG (fls 3.638 a 3.707), cuja ementa segue colacionada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF

Ano-calendário:

2008

GANHO DE CAPITAL AUFERIDO POR RESIDENTE NO EXTERIOR

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 auferido por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior que alienar bens localizados no Brasil.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário:

2008

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

A multa cabível em virtude de lançamento de ofício somente será imposta no percentual de 150% se ficar comprovada alguma das circunstâncias descritas em lei como qualificadoras da infração.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA

São solidariamente responsáveis pelo crédito tributário apurado apenas os diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica de direito privado aos quais forem comprovadamente atribuídos atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

A conclusão do referido Acórdão foi:

À vista do exposto, voto por não tomar conhecimento das questões que não estão relacionadas ao lançamento de IRRF e que já foram resolvidas em outro julgamento de primeira instância, e julgar parcialmente procedentes as impugnações, para:

- REJEITAR as arguições de nulidade e de decadência;
- **CANCELAR os termos de sujeição passiva solidária, para excluir a responsabilidade de todos os sujeitos passivos solidários;**
- MANTER integralmente a exigência de IRRF e dos juros de mora respectivos, mas **REDUZIR o percentual da multa de ofício de 150% para 75%.**

Irresignada, a Contribuinte recorre a este Conselho, reprisando suas alegações de sua impugnação especificamente sobre: *i*) a decadência do IRRF sobre o ganho de capital auferido no ano-calendário de 2004; *ii*) arguição de nulidade em virtude de falta de motivação e incorreta tipificação legal; *iii*) explanação sobre a operação internacional e o preço diferido que motivou a autuação, combinada com sua interpretação sobre a melhor exegese a respeito do artigo 117 do CTN e do momento de ocorrência do fato gerador do IRRF; e *iv*) ilegalidade da incidência de juros sobre a multa de mora.

É o relatório.

Voto

Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, Relatora.

Cientificada do Acórdão da DRJ em 11/09/2014, conforme AR de fls 3.710, a contribuinte apresentou seu recurso voluntário em 10/10/2014 (cf. carimbo de protocolo do CAC/Paulista de fls 3.712). Dessarte, o recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, de modo que dele tomo conhecimento.

Ainda quanto à admissibilidade, saliento que não há recurso de ofício destinado ao CARF, uma vez que os valores exonerados pela DRJ são inferiores ao limite de alçada estabelecido pela Portaria MF n. 63, de 9 de fevereiro de 2017, no valor de R\$2.500.000,00 (dois milhões e meio de reais), o qual deve ser utilizado como parâmetro, nos termos da Súmula CARF n. 103: "Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância".

Estão definitivamente decididas, portanto, as inexigibilidade da multa qualificada no patamar de 150%, bem como a exclusão dos responsáveis solidários (cf. art. 70, §3º do Decreto 7.574/2011).¹

Passamos então à análise dos argumentos apresentados pela Recorrente, salientando que, nesse específico caso concreto, a decadência não constitui propriamente uma preliminar de mérito a ser avaliada pelo Colegiado, porque depende logicamente da discussão inicial a respeito do momento de ocorrência do fato gerador do tributo em questão (o IRRF). Por conseguinte, aqui o mérito antecederá a análise da decadência.

i) Nulidade por vício da motivação e incorreta tipificação legal

A Recorrente argui que o lançamento é nulo em virtude de a autoridade autuante não ter consignado a razão de fato nem o fundamento jurídico de sua decisão de responsabilizá-la pelo crédito tributário a título de IRRF, devido em 01/08/2008. No entendimento da defesa, esses elementos são indispensáveis, visto que o IRRF exigido incidiu sobre ganho de capital resultante da aquisição de participação acionária pela Luiz Calvo Sanz do Brasil Participações Ltda; e, por serem os alienantes residentes no exterior, a responsabilidade pela retenção se transfira para a adquirente, a autuada é que foi a empresa adquirida, e não a adquirente; por essa razão, em princípio ela não se qualificaria como contribuinte nem sujeito passivo legal do lançamento de IRRF incidente sobre o ganho de capital resultante da aquisição.

Contudo, não há a aventada nulidade. Isto porque, embora o lançamento tributário não tenha indicado o fundamento legal para que a autuada figure como sujeito passivo do lançamento, é fato incontroverso que a Recorrente incorporou sua própria adquirente. Esse fato inclusive é mencionado em diversas passagens do TVF (e.g. em fls 3066).² Em consequência dessa incorporação, a autuada tornou-se sucessora da pessoa jurídica incorporada (cf. art. 227 da Lei das S/A).³ Tal sucessão significa que, automática e necessariamente, ela assumiu todas as

¹ Art. 70. O recurso de ofício deve ser interposto, pela autoridade competente de primeira instância, sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda, bem como quando deixar de aplicar a pena de perdimento de mercadoria com base na legislação do IPI (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 34, com a redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997, art. 67).

§ 1º O recurso será interposto mediante formalização na própria decisão.

§ 2º Sendo o caso de interposição de recurso de ofício e não tendo este sido formalizado, o servidor que verificar o fato representará à autoridade julgadora, por intermédio de seu chefe imediato, no sentido de que seja observada aquela formalidade.

§ 3º O disposto no caput aplica-se sempre que, na hipótese prevista no § 3º do art. 56, a decisão excluir da lide o sujeito passivo cuja exigência seja em valor superior ao fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário. (Incluído pelo Decreto nº 8.853, de 2016)

² "É por isso que, se fosse possível considerar, para efeitos tributários, lícitas as motivações e os resultados dessas transmissões de titularidade realizadas pelo sujeito passivo, estaríamos obrigados a reconhecer a confusão patrimonial entre as empresas do grupo, uma vez que a indenização pela penhora, contraprestação prevista para indenizar o prejuízo causado ao patrimônio da pessoa jurídica da Luiz Calvo Sanz do Brasil (ou da sua sucessora, a incorporadora GDC Alimentos S/A), teria sido atribuída ao patrimônio de um terceiro à operação, ou seja, a pessoa jurídica da Luiz Calvo Sanz S/A, empresa controladora do grupo."

³ Art. 227. A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações.

obrigações devidas pela sucedida (cf. artigo 132 do Código Tributário Nacional⁴), o que obviamente inclui o crédito tributário ora sob litígio. Dessarte, a *responsabilidade por sucessão, anterior ao lançamento tributário, é de conhecimento jurídico notório e incontroverso* no processo, não constituindo elemento indispensável de se enunciar expressamente nas disposições legais que o fundamentam, assim como não necessita ser provada (cf. artigo 374 do Código de Processo Civil).⁵

Não há, portanto, vício na motivação do ato administrativo de lançamento, seja sob a perspectiva da Lei n. 9.784/99 (arts. 2º e 50), da Lei n. 4.717/65 (art. 2º, “d”), do Decreto 70.235/72 (art. 10) ou do Código Tributário Nacional (art. 142). Ademais, não se vislumbra qualquer dificuldade na defesa do contribuinte para guerrear contra os atos que lhe foram imputados, de modo que tampouco é o caso de nulidade a teor do art. 59, II do Decreto 70.235/72.

ii) Mérito: momento de ocorrência do fato gerador do IRRF

No que tange ao mérito, cumpre realçar que não há controvérsia sobre o IRRF devido pela principal e inicial parcela paga pelo ganho de capital auferido por não residente, em relação a venda acionária no Brasil, em 25/10/2004, no valor de R\$ 6.231.019,82. Conforme se depreende das fls 3077 a 3079 do TVF, a discussão resume-se a um segundo pagamento ao não residente, oriundo do mesmo negócio jurídico, que foi efetivado em 2008. Sobre essa parcela que fora diferida para pagamento em 2008, a fiscalização lavrou o auto de infração para cobrança de R\$ 831.789,47 a título de IRRF.

Com efeito. O IRRF exigido pelo presente lançamento decorre de que, ao firmarem o contrato de compra e venda de 80% do capital da autuada, as partes acordaram desdobrar o pagamento do preço em duas etapas. Do preço total de R\$112.000.000,00, R\$100.000.000,00 foram pagos na data da formalização da compra. Os outros R\$12.000.000,00 foram depositados numa conta bancária de caução ou garantia (*escrow account*), aberta em nome da adquirente, e sua transferência aos alienantes foi condicionada a que, nos quatro anos seguintes, não fosse descoberto ou exigido nenhum passivo ou obrigação que pudessem ser atribuídos à gestão dos antigos proprietários e que era desconhecido na ocasião da celebração do negócio. Somente em 01/08/2008, quando se verificou que nenhum passivo ou obrigação nova surgiu, é que a parcela depositada foi efetivamente transferida. O IRRF incidente sobre o ganho de capital, porém, só foi calculado e pago pelo sujeito passivo em relação à primeira parcela. Nenhum recolhimento se fez em relação à segunda parcela, e o IRRF incidente sobre o ganho de

⁴ Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

⁵ Art. 374. Não dependem de prova os fatos:

I - notórios;

II - afirmados por uma parte e confessados pela parte contrária;

III - admitidos no processo como incontroversos;

IV - em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade.

capital proporcionado por ela, acrescido de juros de mora e multa é em que consiste o crédito tributário exigido pelo lançamento.

A Recorrente defende a improcedência da autuação porque, em síntese, a fiscalização teria adotado o entendimento equivocado de que o diferimento de parte do pagamento também diferiu a ocorrência do fato gerador em relação ao ganho de capital gerado por essa parcela. Segundo a Recorrente, o fato gerador ocorreu única e exclusivamente em 25/10/2004, quando as partes deram por concluído o negócio e foi efetuada, de forma definitiva a transferência da propriedade da participação no capital da autuada. Ainda segundo seu argumento, diferentemente do sustentado pela fiscalização, ao pagamento posterior de parcela do preço que se observou na operação não se aplica o disposto no artigo 117, inciso I, do CTN, que trata da condição suspensiva, porque o negócio já se tornara perfeito e acabado quando se fez a transferência da propriedade da participação societária em 25/10/2004.

Percebe-se então o ponto nevrálgico a ser respondido: qual a influência do depósito de preço caucionado na *escrow account*, que diferiu o pagamento de parte da avença entre os contratantes para 2008 - quando efetivamente se realizou – no fator gerador do IRRF?

Para alcançar tal resposta, necessária a análise dos termos contratuais em discussão (cláusula 2.2, alínea “c” e cláusula XI, ambas do contrato de compra e venda da participação no capital da autuada):

2.2. Preço de Compra e Depósito em Garantia (a) Sujeito aos termos e condições deste Contrato, o preço de compra total das Ações será uma quantia equivalente a R\$112.000.000 (o "Preço de Compra"), composto de duas (2) partes, de R\$100.000.000 (o "Preço Atual") e R\$12.000.000 (o "Preço Diferido"). A parte do preço de compra alocado às Ações de TCW/GDC, Dislupa e Valle Miranda é de R\$4 coletivamente. O Preço Diferido não será pago às Vendedoras, a não ser que as partes apropriadas do Preço Diferido sejam liberadas às Vendedoras nos quarto e quinto aniversários da Data de Fechamento, em conformidade com os termos e condições do Contrato de Depósito em garantia, o Contrato de Penhor e a Subcláusula 2.2(c) deste Contrato.

(b) O Preço Atual será pago na Data de Fechamento pela Compradora às Vendedoras por transferência eletrônica de fundos disponíveis de imediato em Reais nas quantias alocadas especificadas ns contas respectivas das Vendedoras, como estabelecido no Apêndice 2.2 (b). O Preço Diferido será pago na Data de Fechamento nas Contas de Depósito em Garantia, como previsto na Subcláusula 2.2 (c)

(c) Na Data de Fechamento, em conformidade com os termos e condições do Contrato de Depósito em Garantia e do Contrato de Penhor, a Compradora e as Vendedoras farão com que as contas de depósito em garantia já estejam estabelecidas e com que as Ações Caucionadas sejam penhoradas como se segue:

(1) A Compradora depositará com um agente depositário a ser acordado pela Compradora e Vendedoras (o "Agente Depositário") em uma conta remunerada (a Conta de Depósito em Garantia da TCW/GDC") por transferência eletrônica em fundos de disponibilidade imediata para uma conta especificada pelo Agente Depositário à Compradora por escrito com pelo menos dois (2) dias de antecedência a Data de Fechamento, a ser mantida como Depósito em Garantia e liberada em conformidade com os estabelecidos nesta Subcláusula 2.2(c), Subcláusula 11.6 e no Contrato de Depósito em Garantia. A quantia em Garantia da TCW/GDC depositada na conta de Depósito em Garantia da TCW/GDC será investida como especificado no Contrato de Depósito em Garantia.

(2) A Compradora depositará junto ao Agente Depositário em uma conta remunerada (a "Conta de Depósito em Garantia em Dinheiro Dislupa/ValleMiranda") uma quantia em dinheiro equivalente a R\$2.000.000 (a "Quantia de Depósito em Garantia em Dinheiro Dislupa/Valle Miranda") por transferência eletrônica em fundos de disponibilidade imediata para uma conta especificada pelo Agente Depositário à Compradora por

escrito com pelo menos dois (2) Dias Úteis de antecedência ao Fechamento, a ser mantida como Depósito em Garantia e liberada em conformidade com os termos estabelecidos nesta Subcláusula 2.2(c), Subcláusula 11.6 e no Contrato de Depósito em Garantia. A quantia de Depósito em Garantia em Dinheiro Dislupa/Valle Miranda depositada na Conta de Depósito em Garantia Dislupa/Valle Miranda será investida como previsto sob o Contrato de Depósito em Garantia.

(3) A Acionista Minoritária celebrará um contrato de penhor com a Compradora da forma estabelecida no Anexo B (o "Contrato de Penhor") para os fins do penhor pela Acionista Minoritária a Calvo de cinco por cento (5%) das Ações Ordinárias (as "Ações Penhoradas" e com a "Quantia de Depósitos em Garantia em Dinheiro da Dislupa/Valle Miranda", a "Quantia de Depósito em Garantia Dislupa/Valle Miranda") a ser transferido ou vendido a Calvo ou liberada para a Acionista Minoritária, em conformidade com os termos e condições desta Subcláusula 2.2(c), Subcláusula 11.6 e os termos e condições do Contrato de Depósito em Garantia e o Contrato de Penhor. A Quantia de Depósito em Garantia Dislupa/Valle Miranda, além da Quantia de Depósito em Garantia TCW/GDC serão referidas neste como a "Quantia de Depósito em Garantia". A Conta de Depósito em Garantia Dislupa/Valle Miranda, além da Conta de Depósito em Garantia TCW/GDC serão referidas neste como "Contas de Depósito em garantia".

(4) Em conformidade com os termos e condições da Subcláusula 11.6 e o Contrato de Depósito em garantia e o Contrato de Penhor, as quantias nas Contas de Depósito em Garantia serão liberadas e o penhor nas Ações Penhoradas será abandonado ou executado, como previsto a seguir:

(a) A não ser que de outra forma estabelecido no Contrato de Depósito em Garantia com relação a determinadas reclamações pendentes, no quarto aniversário da Data de Fechamento, o Agente Depositário: (i) liberará aos Holdings em nome da TCW/GDC quarenta por cento (40%) de toda e qualquer quantia remanescente na Conta de Depósito em garantia da TCW/GDC e (ii) se o dinheiro permanecer na Conta de Depósito em Garantia Dislupa/Valle Miranda, primeiramente, liberará o dinheiro aos Holdings em nome da Dislupa e Valle Miranda e, depois, providenciará a liberação automática do penhor e reverterá a posse integral para a Acionista Minoritária nas Ações Penhoradas, em um valor agregado de dinheiro e Ações Ordinárias equivalentes a quarenta por cento (40%) da Quantia de Depósito em Garantia remanescente da Dislupa/Valle Miranda (com as Ações Penhoradas a serem avaliadas no momento como previsto pelo Contrato de Depósito em Garantia; e

(b) A não ser que de outra forma estabelecido no Contrato de Depósito em Garantia com relação a determinadas reclamações pendentes, no quinto aniversário da Data de Fechamento, o Agente Depositário: (i) liberará às Holdings em nome da TCW/GDC o saldo de toda e qualquer quantia remanescente na Conta de Depósito em Garantia da TCW/GDC e (ii) se o dinheiro permanecer na Conta de Depósito em Garantia Dislupa/Valle Miranda, liberará às Holdings em nome da Dislupa e Valle Miranda todo o dinheiro remanescente na Conta de Depósito em Garantia Dislupa/Valle Miranda e providenciará a liberação automática do penhor e reverterá a posse integral à Acionária Minoritária das Ações Ordinárias remanescentes como Ações Penhoradas.

(...)

CLÁUSULA XI - INDENIZAÇÃO; SOBREVIVÊNCIA

11.1 Obrigações das Vendedoras. Vigente a data do Fechamento, as Vendedoras indenizarão e manterão inócua a Compradora, a Sociedade, e cada um dos respectivos diretores estatutários, administradores, funcionários, Afiliadas, agentes e cessionários contra quaisquer Perdas Indenizáveis com base em e provenientes de:

(a) qualquer incorreção em qualquer declaração ou garantia realizada pelas Vendedoras na Data de Fechamento de acordo com este Contrato (desde que qualquer indenização por Perdas Indenizáveis devido a qualquer incorreção nas declarações estipuladas na Subcláusula 3.1(a)(1), Subcláusula 3.1(a)(2) e Subcláusula 3.1(g) seja obrigação única

da Vendedora que realizou tal declaração, e não obrigação conjunta e solidária de todas as Vendedoras);

(b) qualquer violação ou inadimplência no cumprimento de quaisquer contratos das Vendedoras contida neste Contrato, inclusive qualquer questão com relação à qual as Vendedoras em outras disposições deste Contrato expressamente concordaram em indenizar a Compradora ou (após o Fechamento) a Sociedade;

c) qualquer Perda Indenizável da Compradora ou da Sociedade resultante da transferência da Planta do Rio de Janeiro ou transferência dos ativos à Sociedade de Gomes da Costa Aliment os S.A. (desde que qualquer indenização por Perda de Indenização sob esta Subcláusula 11.1 (c) seja única responsabilidade da Dislupa, Valle Miranda, e as outras Vendedoras não terão obrigações de indenização com relação a esta Subcláusula 11.(c));d) qualquer Perda Indenizável da Compradora ou Sociedade resultante de quaisquer obrigações de pagamento de previdência social, obrigações de imposto retido na fonte ou pagamento de indenização (sob o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS)) da Sociedade devido a tratamento, antes do Fechamento, de determinadas Pessoas Físicas que oferecem serviços à Sociedade como contratadas independentes, e os nomes de tais Pessoas Físicas conforme estipulados no Anexo 11.1

(d) (as "Contratadas Independentes"); desde que as Vendedoras não tenham responsabilidade por quaisquer Perdas Indenizáveis sob esta Subcláusula 11.1(d) com respeito a qualquer Contratada Independente, se, após o Fechamento, a Compradora ou a Sociedade mudar o status de qualquer Contratada Independente para status de funcionário e oferecer termos de emprego a qualquer dita Contratada Independente que forem, como um todo, substancialmente menos favoráveis do que os termos vigentes para qualquer dita Contratada Independente imediatamente antes do Fechamento; e desde que, ainda, as Vendedoras não tenham responsabilidade por qualquer Perda Indenizável contraída após o Fechamento devido ao status continuado das Contratadas Independentes como contratadas independentes após o Fechamento;

(e) qualquer Perda Indenizável da Compradora ou Sociedade resultante de qualquer obrigação de pagamento de previdência social imposta à Sociedade por qualquer Entidade Governamental para serventes de obras que construíram edifícios da planta da Sociedade localizados em Itajaí, mas apenas com respeito a qualquer dita imposição de obrigações de pagamento de previdência social sendo calculadas em uma área da planta de Itajaí equivalente a menos 2.262,63 metros quadrados de terra no total;

(f) qualquer Perda Indenizada da Compradora ou Sociedade resultante de qualquer penalidade ou multa imposta à Sociedade por inadimplência, antes do Fechamento, no registro em formato eletrônico de todas as transações da Sociedade pelos períodos anteriores ao Fechamento nos quais a Sociedade deveria manter informações sobre tais transferências conforme estipulado pelas exigências de IN 86/2001 (instrução normativa da receita federal número 86/2001) e Ato Declaratório Executivo número 15/2001;

(g) qualquer Perda Indenizável da Compradora ou Sociedade resultante de quaisquer Impostos exigidos por uma Entidade Governamental a serem pagos pela Sociedade devido a qualquer ganho imputado à Sociedade por seu tratamento Fiscal, antes do Fechamento, de PRODEC;

h) qualquer Perda Indenizável da Compradora ou Sociedade resultante de quaisquer Impostos requeridos por uma Entidade Governamental a ser paga pela Sociedade devido à (i) utilização inadequada pela Sociedade de créditos fiscais de ICMS [...] ou relacionados ao transporte de aço adquirido da Companhia Siderúrgica Nacional (CSN), (ii) quaisquer ganhos registrados nas Demonstrações Financeiras da Sociedade com relação a tais créditos fiscais de ICMS impróprios ou (iii) utilização indevida pela Sociedade de créditos fiscais de ICMS com relação à aquisição de ativos, produtos semiacabados, matérias-primas e outros artigos de consumo relacionados às vendas de alimentos básicos; qualquer Perda Indenizável da Compradora ou Sociedade resultante de uma multa ou penalidade imposta pelo Banco Central do Brasil à Compradora ou Sociedade por inadimplência pela Sociedade antes do Fechamento na revelação de

informações na medida em que requeridas com relação a quaisquer transações de importação e exportação pendentes listadas no Apêndice 3.1

(i) que se relacionam a obrigação de pagamento vencido e não pago da Sociedade; e

(j) quaisquer Perdas Indenizáveis da Compradora ou da Sociedade resultantes da Ação Popular número 033.02.0086302 pelo pleiteante Sidney de Jesus e outros contra os réus Prefeito de Itajubá [...] Presidente do Conselho da Câmara dos Vereadores de Itajaí, Sr. Renato Ribas Pereira, e a Sociedade, de acordo com a qual os pleiteantes desafiam a exequibilidade de um contrato executado entre a Sociedade e a Municipalidade de Itajaí de acordo com o qual determinados bens imóveis detidos pela Municipalidade foram transferidos à Sociedade em troca da construção de uma Mansão Foster.

(...)

11.6 Satisfação da Perda Indenizável (a) Com exceção de qualquer Perda Indenizável a ser coberta unicamente pela Dislupa e Valle Miranda sob a Subcláusula 11.1(c), quaisquer Perdas Indenizáveis a serem pagas pelas Vendedoras sob este Contrato, no valor máximo da Quantia de Depósito em Garantia disponível a qualquer dado momento conforme estipulado na Seção 11.5(a), serão satisfeitas apenas pela liberação de fundos disponíveis das Contas do Depósito em Garantia em conformidade com os termos do Contrato de Depósito em Garantia ou transferência ou venda de Ações Penhoradas em conformidade com os termos do Contrato de Penhor, conforme for apropriado a serem satisfeitas em todos os momentos igualmente da Quantia do Depósito em Garantia TCW/GDC, por um lado, e Quantia de Depósito em Garantia Dislupa/Valle Miranda de outro, da seguinte maneira:

(1) cinquenta por cento (50%) de qualquer Perda Indenizável serão satisfeitos pela liberação de fundos disponíveis da Conta de Depósito em Garantia Dislupa/Valle Miranda e então, na medida em que não satisfeitas, pela remoção do penhor e transferência à Compradora ou venda de Ações Ordinárias oneradas como parte das Ações Penhoradas; desde que, antes que qualquer Ação Penhorada seja dessa forma transferida ou vendida, o Agente do Depósito em Garantia dará à Dislupa e Valle Miranda notificação prévia de trinta dias para que a Dislupa e Valle Miranda satisfaçam suas obrigações de indenização por meio de outros fundos ao invés do uso do Patrimônio Penhorado; e

(2) os cinquenta por cento remanescentes (50%) de qualquer dita Perda Indenizável serão satisfeitos pela liberação de fundos disponíveis da Conta do Depósito em Garantia TCW/GDC; desde que, no entanto, nenhum fundo seja liberado da Conta de Depósito em Garantia TCW/GDC; desde que, no entanto, nenhum fundo seja liberado da Conta do Depósito TCW/GDC a menos que qualquer dito fundo seja liberado simultaneamente com ou após a liberação de fundos disponíveis da Conta do Depósito em Garantia Dislupa/Villa Miranda ou transferência de Ações Penhoradas, conforme apropriado, para satisfação da Perda Indenizável sob a Seção 11.6(a)(1) acima.

(b) Não obstante o precedente, nenhum fundo será liberado da Conta do Depósito em Garantia TCW/GDC por quaisquer Reclamações por Perdas Indenizáveis sob a Seção 11.1 (c) do Contrato de Compra.

(c) Os recursos estipulados nesta Cláusula XI, e particularmente nesta Seção 11.6, excluirão e impedirão asserção por qualquer Parte Indenizada de qualquer outro direito, ou busca de todo e qualquer recurso contra a Parte Indenizadora para reclamações fundamentadas neste Contrato. Cada Parte pelo presente instrumento renuncia a qualquer disposição de Lei na medida em que ela possa limitar ou restringir o contrato contido nesta Seção 11.6. Sem limitar a generalidade do precedente, esta Seção 11.6 expressamente impede qualquer Parte Indenizada de satisfazer toda e qualquer Perda Indenizada com outro meio que não a liberação da porção em circulação disponível da Quantia do Depósito em Garantia (a qualquer dado momento) das Contas do Depósito em Garantia em conformidade com os termos e condições aqui presentes e no Contrato de Depósito em Garantia e a remoção do penhor e transferência das Ações Penhoradas

em conformidade com os termos e condições do Contrato de Penhor, exceto que qualquer Perda Indenizada a ser coberta unicamente pela Dislupa e Valle Miranda sob a Seção 11.1 (c), que não estará limitada pelas Contas do Depósito em Garantia Dislupa/Valle Miranda e Patrimônio Penhorado, e não serão satisfeitas por qualquer Parte que não Dislupa e Valle Miranda. Para evitar dúvidas, as Holdings e TCW/GDC em circunstância alguma terão qualquer responsabilidade sob esta Cláusula XI por qualquer quantia (inclusive, sem limitações ao valor para Indenizações Específicas) superior à Conta do Depósito em Garantia disponível a qualquer dado momento.

11.7 Tratamento de Pagamentos. Todos os pagamentos efetuados de acordo com esta Cláusula XI serão tratados como ajustes ao Preço de Compra.

Percebe-se que as cláusulas transcritas estabelecem que o preço de compra total das ações equivale a R\$ 112.000.000,00, e que este se compõe de duas partes: a primeira, de R\$ 100.000.000,00, é chamada de preço atual e é pago de imediato na data do fechamento do negócio mediante transferência eletrônica de fundos; a segunda parte, de R\$12.000.000,00, chamada de preço diferido, é depositada na mesma ocasião numa conta de depósito em garantia, a ser aberta em nome da compradora e nos termos de outro contrato específico assinado pelas partes. Enquanto mantido na conta de garantia, o preço diferido deveria ser investido.

Após quatro anos, dispõe a subcláusula 2.2, a quantia remanescente seria liberada às vendedoras da ação, nos termos da subcláusula 2.2 (c) e da subcláusula 11.6 do mesmo contrato de compra e venda, além do disposto no contrato específico que trata do depósito da garantia. Já a cláusula 11 trata das indenizações que devem ser pagas tanto pelas vendedoras à compradora, como por esta àquelas, no caso de ocorrerem quaisquer das perdas nelas especificadas. No caso das vendedoras, entre suas obrigações de indenizar, encontram-se as perdas provocadas por incorreções no fornecimento de declarações ou de garantia, pela transferência de determinados ativos, por dívidas tributárias, trabalhistas e previdenciárias surgidas antes do fechamento do negócio, por multas eventualmente impostas pelo Banco Central do Brasil relacionadas a determinadas operações de exportação e até por uma ação popular.

As subcláusulas 11.5 e 11.6 dispõem que as indenizações devidas pelas vendedoras estão limitadas pelo saldo existente na conta de depósito da garantia e que elas serão pagas mediante transferência para a compradora dos saldos disponíveis dessa conta. Por fim, a subcláusula 11.7 enuncia que todos os pagamentos efetuados de acordo com a cláusula XI serão tratados como ajustes ao preço de compra.

Portanto, o contrato de compra estabeleceu que a parcela de R\$ 12.000.000,00 somente seria paga, total ou parcialmente, às vendedores somente se, nos quatro anos subsequentes, a compradora não tivesse de ser indenizada por quaisquer das perdas que ele mesmo especifica. Na eventualidade de se tornar devida alguma ou todas as hipóteses de indenizações previstas, o seu pagamento se daria mediante retirada dos fundos depositados na conta de garantia, e esse pagamento seria tratado como ajuste no preço de compra.

Esses são os fatos.

Diante deles, a premissa da qual parte a defesa da Recorrente é correta: o negócio jurídico que originou o ganho de capital aperfeiçoou-se em 2004, quando do pagamento da primeira parcela acordada entre as partes (R\$100.000.000,00) e não há condição suspensiva do negócio jurídico que gerou tal rendimento tributável (venda de participação societária). Todavia, equivocou-se a Recorrente em suas conclusões a partir dessa premissa.

Isto porque, muito embora não exista causa de suspensão do contrato em si e dos seus efeitos (artigo 125 do Código Civil), havia uma *condição de definição do preço do contrato*.

A hipótese de suspensão do pagamento e a diferenciação desse com os efeitos do negócio jurídico foram bem abordados por Orlando Gomes, em seu célebre livro “Obrigações”:⁶

“Assim como pode ser subordinado a termo, o pagamento também admite condição suspensiva. Nessa hipótese, não há indicação certa do momento em que deve ser feito, pois incerto é até o próprio pagamento. O credor de obrigação condicional não tem a mesma situação do credor de obrigação a prazo. Aquela se cumpre na data do adimplemento da *condição*, mas, em face das regras que a disciplinam, o direito do credor não nasce antes que se verifique, enquanto, havendo *termo*, suspende-se apenas seu exercício.

Não se deve confundir o *dies solutionis* com o termo a que está subordinada a eficácia do negócio jurídico. Este diz respeito ao momento a partir do qual o negócio jurídico produz efeito, enquanto aquele se refere ao momento em que a obrigação deve ser cumprida.” (grifei)

Como lembra Sérgio André Rocha, o IRRF é imposto sobre a renda e, por isso, deve seguir as balizas constitucionais a respeito desse tributo federal, bem como aquelas estabelecidas pelo artigo 43 do CTN a respeito da materialidade tributável (acréscimo patrimonial).⁷ Assim, só será possível a tributação pelo IRRF quando existir disponibilidade jurídica (simples crédito desse valor, do qual o contribuinte passa juridicamente a dispor, embora este não lhe esteja ainda nas mãos) ou econômica (do recebimento do valor que se vem a acrescentar ao patrimônio da pessoa física ou jurídica) da renda.⁸ Outrossim, será necessário observar o princípio da realização da renda, sendo que “parece certo que o princípio da realização da renda permite a aplicação de um conceito de renda como acréscimo efetivamente disponibilizado”.⁹

Diante desse cenário, a única conclusão possível é a de que a realização da renda, no caso concreto ora sob julgamento, ocorre no momento da mensuração do preço e do cumprimento da obrigação, segundo os termos do próprio contrato entre as partes. Isto porque, antes disso, havia eventos futuros e incertos que impediam a concretização do fato gerador do imposto sobre a renda.

Sobre esse ponto, Victor Borges Polizelli¹⁰ não deixa dúvidas:

“Tradicionalmente se fala que os contratos de compra e venda são considerados válidos quando as partes convierem no preço e na coisa (donde se extraem os elementos constitutivos do contrato: coisa, preço e consentimento). Especialmente com atenção ao preço, Sílvio Venosa aponta que ele pode ser determinado ou determinável, sendo importante, para o último caso, que estejam fixados os parâmetros para sua determinação. O preço não pode ser relegado ao arbítrio de uma das partes, havendo, portanto, a possibilidade da designação de terceiro para esta tarefa. Consideradas algumas variações, este elemento se repete em grande parte das modalidades contratuais empregadas atualmente.

O que importa destacar em tais situações é que, como o elemento *mensurabilidade* pode depender de eventos futuros para sua atuação e determinação do preço, a

⁶ GOMES, Orlando. Obrigações. Rio de Janeiro: Editora Forense, 17ªed., 2008, p. 124 e 125.

⁷ ROCHA, Sergio André. Análise estrutural do IRRF de não residentes: fato gerador, sujeição passiva, base de cálculo e alíquota. R. Fórum de Dir. Tributário – RFDT | Belo Horizonte, ano 20, n. 115, p. 29-70, jan./fev. 2022.

⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 41. ed. São Paulo: Malheiros, 2020. p. 322.

⁹ BIFANO, Elidie Palma. O mercado financeiro e o imposto de renda. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 136.

¹⁰ POLIZELLI, Victor Borges. O Princípio da Realização da Renda Reconhecimento de Receitas e Despesas para fins do IRPJ. São Paulo: Quartier Latin, 2012 pp. 222 a 224.

realização da renda fica postergada, mesmo que já se tenham verificados uma troca no mercado, o cumprimento da obrigação pelo fornecedor e o consequente acréscimo de direito novo para ele, e mesmo sendo o adquirente altamente solvente e sua obrigação de pagar esteja evidenciada em contrato (certeza). (...)

Interessante situação foi analisada por ocasião da edição do Parecer Normativo CST n.º 11/1976, em que um contrato de arrendamento de terras a longo prazo estipulava duas formas distintas e complementares de preço: (i) prestações fixas e periódicas pelos 2 primeiros anos, e (ii) parcelas variáveis, determinadas mediante participação percentual de 5% nos resultados líquidos da exploração da área objeto do arrendamento, devidas a partir do quinto ano.

Assim, quanto à parcela variável, que interessa aqui (pois a outra é realizável tipicamente conforme a passagem do tempo), reconheceu-se que as receitas correspondentes estavam atreladas a evento futuro, de resultado incerto, e que, portanto, deveriam ser consideradas realizadas apenas quando sua disponibilidade jurídica se tornasse certa. A falta do elemento *mensurabilidade* foi, então, frisada pelo órgão administrativo: “Outra maneira de se proceder não seria viável, tendo em vista a impossibilidade de, previamente, serem determinados ou fixados seus valores e por não se encontrarem juridicamente disponíveis em tal momento. (...)”

É de se atentar que não se fala aqui da entrada de caixa como evento de realização, mas sim do momento em que a mensuração do preço for factível como ponto temporal relevante (assumindo-se, é claro, que estão presentes os demais elementos do princípio da realização).” (grifei)

Essas conclusões são totalmente alinhadas com as disposições trazidas pelo CTN em seus artigos 116 e 117, sabidamente atinentes disponibilidade jurídica tributável para fins do imposto de renda. Os dispositivos em questão realçam os aspectos relevantes sobre o tema “condições suspensivas”, em consonância com a legislação cível, determinando:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

I - sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

II - sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

“A conjunção dos dispositivos acima leva à conclusão inevitável de que o fato gerador e consequentemente seus efeitos, quando presente “condição suspensiva”, só aparece SE implementada a situação condicional, ou seja, adimplida a situação pendente que barrava o seu nascimento”, foi a aferição precisa do Conselheiro Paulo Ciccone no Acórdão 1402-004.126.

Assim, no presente caso concreto, é inarredável a conclusão de que em 01/08/2008 concretizou-se o fato gerador do IRRF (artigo 72 da Lei n. 9.430/1996),¹¹ uma vez

¹¹ Art. 72. Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior pela aquisição ou pela remuneração, a qualquer título, de qualquer forma de direito, inclusive à transmissão, por meio de rádio ou televisão ou por qualquer outro meio, de quaisquer filmes ou eventos, mesmo os de competições desportivas das quais faça parte representação brasileira.

que nesse momento implementou-se a condição suspensiva do preço do negócio jurídico, realizando-se a renda do residente no exterior, tributável pela fonte no Brasil (art. 45, parágrafo único do CTN).

Alinhamo-nos, dessarte, com a jurisprudência desse Conselho tanto com relação aos efeitos da condição suspensiva na apuração do ganho de capital, quanto em relação à condição suspensiva no contexto de pagamento a residentes no exterior. Veja-se:

IRPF. GANHO DE CAPITAL. PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS. APURAÇÃO MENSAL. ALIENAÇÃO SEM PREÇO DETERMINADO. PAGAMENTO CONDICIONADO A EVENTOS INCERTOS. APURAÇÃO DO IMPOSTO NO MOMENTO DO PAGAMENTO DAS PARCELAS. O Ganho de Capital se dá pela alienação do bem, materializada pelo efetivo recebimento do preço da operação e pela variação patrimonial ocorrida. Entretanto, **na impossibilidade de determinação do preço total de alienação de participação societária no momento da realização da operação, face condições contratualmente acordadas do preço a eventos futuros e incertos, o imposto deve ser apurado na medida em que o preço for determinado e as parcelas forem pagas.** (Acórdão n.º 2201-002.657 – Sessão de 22 de janeiro de 2015)

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - PAGAMENTO DE ROYALTIES A BENEFICIÁRIO NO EXTERIOR - O simples crédito contábil de obrigação contratual sujeita à condição suspensiva não implica em disponibilidade econômica ou jurídica para o credor, situado no exterior, enquanto não implementada a sua condição. Logo, não é fato gerador a autorizar a incidência do IRF. (Acórdão n. 104-22.139, Sessão de 07 de dezembro de 2006)

Por tudo quanto exposto, não merecem acolhimento das razões de mérito apresentadas pela defesa, devendo permanecer hígido o lançamento de IRRF.

iii) Decadência

Como mencionado alhures, no presente processo a decadência ou não do direito do fisco constituir o crédito tributário é decorrência lógica do mérito. Afinal, lá discutiu-se o momento da ocorrência do fato gerador do imposto sob apreço, o qual constitui o *dies a quo* para contagem do prazo decadencial. Afinal, aqui julga-se cobrança de IRRF em remessas para o exterior, cujo lançamento tributário se dá por homologação e, por consequência, cujo prazo decadencial de 5 anos a conta-se a partir do fato gerador (art. 150, §4º do CTN).¹²

Todavia, sabe-se que, em jurisprudência consolidada, o STJ (Recurso Especial n.º 973.733) restringiu esse dispositivo para situações dentro do contexto da legalidade e em que haja pagamento antecipado, ainda que parcial, por parte do contribuinte. Do contrário, a

¹² CSRF – Acórdão n.º 04-01.008 (2008) “IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF Data do fato gerador: 10/04/1991 IRF - RENDIMENTO REMETIDO A PESSOA JURÍDICA DOMICILIADA NO EXTERIOR - DECADÊNCIA. O imposto de renda na fonte é tributo sujeito ao regime do denominado lançamento por homologação, sendo que o prazo decadencial para a constituição de créditos tributários é de cinco anos contados do fato gerador, que, nos casos de rendimentos percebidos por pessoas jurídicas domiciliadas no exterior (artigo 97, alínea "a", do Decreto n.º 5.844/43), ocorre no dia dos referidos pagamentos. Ultrapassado esse lapso temporal sem a expedição de lançamento de ofício, opera-se a decadência, a atividade exercida pelo contribuinte está tacitamente homologada e o crédito tributário extinto, nos termos do artigo 150, § 4º e do artigo 156, inciso V, ambos do CTN. Recurso negado.”

decadência deve ser contata com fulcro no art. 173, I do CTN, tendo como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele que o tributo poderia ser cobrado.

Haja vista que o **fato gerador ocorreu em 01.08.2008** (e não em 25.10.2004, conforme pleiteia a Recorrente), é infundada a alegação de decadência *in casu*. Afinal, mesmo se for aplicada a contagem do prazo decadencial mais benéfica ao contribuinte (artigo 150, § 4º, do CTN), o prazo expiraria em 01.08.2013. Uma vez que todos os sujeitos passivos **foram cientificados do lançamento antes dessa data (entre 08.10.2012 e 27.10.2012)**, cumpre rejeitar a arguição de decadência.

iv) ilegalidade da incidência de juros sobre a multa de mora

No que tange à controvérsia sobre a possibilidade de incidência de juros de mora sobre a multa de ofício após o julgamento de primeira instância, a questão foi pacificada por meio da Súmula CARF n.º 108, *in verbis*:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Dessarte, não é o caso de acolhimento da pretensão da Recorrente.

Dispositivo

Por tudo quanto exposto, voto por não conhecer do recurso de ofício e por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz