



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

Processo nº 11080.009724/2001-81
Recurso nº 164.555 Voluntário
Acórdão nº 2201-00.403 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de setembro de 2009
Matéria IRRF
Recorrente RBS PARTICIPAÇÕES S. A.
Recorrida 5ª TURMA DA DRJ - PORTO ALEGRE/RS

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Data do fato gerador: 28/02/1998, 31/08/1999

IRPJ. RESPONSABILIDADE DA SUCESSORA. MULTA FISCAL PUNITIVA APÓS A INCORPORAÇÃO.

O afastamento da multa de ofício pressupõe o desconhecimento dos atos praticados pela parte que sucede o infrator. Ficando evidenciada a participação da sucessora nos atos que resultaram a infração, há de ser mantida a multa de ofício.

IRRF. REMESSA DE JUROS AO EXTERIOR.

A remessa de juros ao exterior, em consequência de pagamentos de juros relativo à aquisição de participação societária, está sujeita ao pagamento do Imposto de Renda na Fonte.

JUROS PAGOS A RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR.. INAPLICABILIDADE DO REAJUSTAMENTO DA BASE DE CÁLCULO DE QUE TRATA O ARTIGO 725 DO REGULAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA. NORMA ESPECIAL CONTIDA NA SEGUNDA PARTE DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 703 QUE PREVALECE SOBRE A NORMA GERAL.

Após fazer referência ao artigo 702, que trata da incidência do imposto na fonte, no caso de importâncias pagas a título de juros a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, por fonte situada no País, o artigo 703, parágrafo único, de forma expressa, prevê que neste caso não se aplica o reajustamento da base de cálculo. Recurso parcialmente provido para manter a exigência do crédito tributário, sem o reajustamento da base de cálculo.

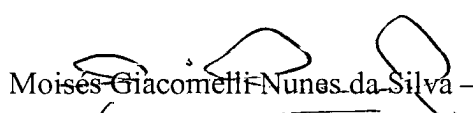
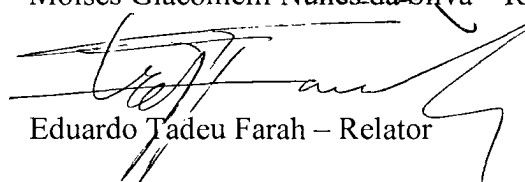
Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, DAR PARCIAL provimento ao recurso para afastar o reajustamento da base de cálculo; vencido o Conselheiro Eduardo Tadeu Farah (Relator) e a conselheira Marcela Brasil de Araújo Nogueira (Suplente convocada). Fará o voto vencedor o conselheiro Moises Giacomelli Nunes da Silva.



Pedro Paulo Pereira Barbosa - Presidente em exercício


Moises Giacomelli Nunes da Silva – Redator Designado
Eduardo Tadeu Farah – Relator

EDITADO EM: 26 MAI 2011

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Rayana Alves de Oliveira França, Eduardo Tadeu Farah, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Marcela Brasil de Araújo Nogueira (Suplente convocada), Janaina Mesquita Lourenço de Souza e Pedro Paulo Pereira Barbosa (Presidente em exercício).



Relatório

RBS PARTICIPAÇÕES S. A. recorre a este Conselho contra a decisão de primeira instância, proferida pela 5ª Turma da DRJ de Porto Alegre/RS, pleiteando sua reforma, nos termos do Recurso Voluntário de fls. 244 a 257.

Trata-se de exigência de IRRF com valor total de R\$ 579.730,49, incluídos multa de ofício de 75 % e juros de mora, calculado até 31/08/2001.

A infração apurada pela fiscalização foi de falta de recolhimento do IRRF sobre rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior. A Caboparbs teria efetuado o pagamento de juros à pessoa jurídica com sede no exterior sem a retenção e recolhimento do IRRF.

A base legal para a exigência foi o art. 702 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/1999 (RIR/99), com reajustamento da base de cálculo.

Ressalte-se que de acordo com o Relatório de Ação Fiscal (fls. 10 a 13), a atuada figura no pólo passivo como sucessora, pois incorporou em 2001 a empresa Caboparbs Participações SA.

Cientificada do lançamento, a RBS PARTICIPAÇÕES S. A apresenta impugnação de fls. 206 a 220, sustentando, em síntese:

a) a Caboparbs teria adquirido um bem – cotas de uma outra sociedade – de forma parcelada, obrigando-se, com isso, a pagar juros ao vendedor, domiciliado no exterior. Aplicável seriam os arts. 778 do RIR/94 e 703 do RIR/99;

b) o fato gerador em razão da compra de bens a prazo seria a remessa de juros ao exterior. Entretanto, não houve nenhuma remessa de juros ao exterior, mas tão-só cessões de créditos. Ao caso concreto seria aplicável o arts. 703 e 778 do RIR/99 em que a única hipótese de ocorrência do fato gerador é a remessa;

c) a Caboparbs, mesmo que quisesse, não poderia reter IRRF na operação, pois o referido artigo 703 define como contribuinte o remetente dos juros. Também não poderia haver o reajustamento da base de cálculo, tal como definido no parágrafo único do art. 703 do RIR/99;

d) a multa de ofício seria inaplicável ao caso, por obediência ao art. 132 do Código Tributário Nacional. A multa não teria finalidade arrecadatória, mas sim repressora de condutas contrárias aos interesses da sociedade. Dessa forma, não existindo mais o infrator, não haveria mais por que e a quem punir. Cita precedentes do STF e do Conselho de Contribuintes;

e) o fato de a sucessão ter se dado após o início da ação fiscal não faz com que o sucessor responda pelas multas. Os precedentes judiciais e administrativos não fazem tal

distinção. Não se pode também acusar a impugnante de ter realizado a incorporação unicamente para escapar a punição;

f) a Selic não poderia ser aplicada para correção de tributos.

A 5ª. Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Porto Alegre/RS proferiu Acórdão nº 10-13.034, mantendo integralmente o lançamento, conforme assentado nas ementas abaixo transcritas:

*IRPJ. JUROS PERCEBIDOS POR PESSOA JURÍDICA
DOMICILIADA NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO.*

Os juros percebidos por pessoa jurídica domiciliada no exterior, relativos a aquisição financiada de participações societárias, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte, na forma do art. 702 do RIR/99, com reajustamento da base de cálculo.

*INCORPORAÇÃO. RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES.
O sucessor responde pelo pagamento da multa de ofício aplicada à sucedida antes ou depois da incorporação. Além disso, no caso concreto, a incorporação, por ter sido realizada no curso da ação fiscal, não é considerada espontânea e, com isso, não surte efeitos contra o fisco.*

CONSTITUCIONALIDADE.

A instância administrativa não possui competência para se manifestar sobre a constitucionalidade das leis.

Intimada da decisão de primeira instância em 30/10/2007, a autuada apresentou tempestivamente Recurso Voluntário, alegando, resumidamente:

a) inocorrência do fato gerador – improcedência da argumentação da DRJ de haver distinção entre bens e participação societária para a aplicação do art. 703 do RIR/99;

b) o art. 685 do RIR/99 não estabelece tratamento diferenciado entre ganho de capital em participações societárias e ganho de capital na venda dos demais bens e direitos;

c) o campo de aplicação do art. 702 do RIR/99 não se confunde com o art. 703. Pelo critério da especialidade deve-se aplicar o art. 703, pois o Regulamento do Imposto de Renda foi expresso na determinação;

d) participação societária tem a natureza jurídica de bem;

e) impossibilidade da cobrança de multa de ofício da autuada-incorporada;

É o relatório.



Voto Vencido

Conselheiro Eduardo Tadeu Farah, Relator

O recurso é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

A matéria de mérito a ser tratada diz respeito à incidência de imposto de renda relativo a juros pagos a domiciliados no exterior, bem como dispositivo legal aplicável ao caso e, por fim, se há ou não responsabilidade da sucessora pela multa fiscal punitiva.

Alega a recorrente, em seu instrumento recursal, que o fato gerador em razão da compra de bens a prazo seria a remessa de juros ao exterior, entretanto, como o pagamento ocorreu por meio de cessões de créditos, não houve a efetiva remessa de juros ao exterior, razão pela qual não há o que tributar. Prossegue, ainda, asseverando que ao caso concreto seria aplicável o art. 703 do RIR/99, relativo a compra de bens a prazo.

Por outro lado, afirma a autoridade autuante que há incidência do imposto sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a beneficiários residente ou domiciliado no exterior, sendo a remessa apenas uma das hipóteses de ocorrência do fato gerador, na forma do art. 702 do RIR99.

Pelo que se vê, a autoridade fiscal no momento da lavratura da exigência entendeu que restou configurada a remessa de juros ao exterior, por fonte situada no país, sem a devida retenção do imposto de renda, aplicando, desta feita, a alíquota de 15%, com o reajustamento da base de cálculo.

Para o deslinde da controvérsia impende inicialmente identificar se houve por parte da empresa, Caboparbs Participações SA., a materialização da hipótese de incidência do imposto de renda, na forma do artigo 702 do RIR/99, no momento em que deu créditos de terceiros para pagamento de juros ao exterior.

Transcreve-se o art. 702 do RIR/99, com reajustamento da base de cálculo, utilizado pela autoridade fiscal como base legal na lavratura da exigência:

Art. 702. Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, por fonte situada no País, a título de juros, comissões, descontos, despesas financeiras e assemelhadas (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 100, Lei nº 3.470, de 1958, art. 77, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 28).

Pelo que se depreende da leitura do citado artigo, a incidência do imposto na fonte está vinculada ao efetivo pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de recursos a título de juros a beneficiários ou residentes no exterior.

É cediço que o art. 43 do Código Tributário Nacional determina o fato gerador do imposto:

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

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

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

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

Da leitura o supracitado artigo verifica-se tratar de duas espécies de disponibilidade, a primeira exteriorizando recebimento econômico e a segunda, o direito a eventual disponibilidade econômica futura.

Não se pode perder de vista que o fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência (art. 114 do CTN). Assim, no caso em apreço, o fato gerador se exteriorizou com a ocorrência da disponibilidade econômica (elemento gerador da obrigação tributária), no momento em que ocorreu a liquidação dos juros, pouco importando se houve ou não remessas de recursos.

Assim, a cessão de crédito para pagamento de juros transforma perfeito e acabado o negócio jurídico, visto que concretamente, e não abstratamente, os atos jurídicos praticados pela Caboparbs Participações SA implicaram em fluxo gerador de aquisição de disponibilidade material e econômica de renda, ocorrendo, desta feita, acréscimo no patrimônio da beneficiária dos juros (Preferential Holdings Limited).

Por todo exposto, mister se faz concluir que o fato gerador efetivamente ocorreu.

Prossegue a recorrente argumentando que o dispositivo legal aplicado ao presente caso é o art. 703 do RIR/99 (pelo critério da especialidade) e não o art. 702, conforme entendeu a fiscalização e a Delegacia de Julgamento, afirmando, ainda, que art. 685 do RIR/99, não estabelece tratamento diferenciado entre ganho de capital em participações societárias e ganho de capital na venda dos demais bens.

Para o deslinde da questão, transcrevo o art. 703 do RIR/99:

Art. 703. Está sujeito à incidência do imposto de que trata o artigo anterior o valor dos juros remetidos para o exterior, devidos em razão da compra de bens a prazo, ainda quando o



beneficiário do rendimento for o próprio vendedor (Decreto-Lei nº 401, de 1968, art. 11).

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, consideram-se fato gerador do imposto a remessa para o exterior e contribuinte, o remetente, não se aplicando o reajustamento de que trata o art. 725 (Decreto-Lei nº 401, de 1968, art. 11, parágrafo único).

Da análise do art. 703 do RIR/99 verifica-se que sua aplicação está ligada às importâncias pagas ou remetidas ao exterior, por fonte localizada no Brasil, a título de juros e comissões remetidos em razão de compra de bens a prazo.

Todavia, o cerne da questão é saber se o art. 702 do RIR/99, poderia ser utilizado pela autoridade fiscal para enquadrar remessa de juros relativa à aquisição de participação societária?

De pronto, verifico, que o fato econômico juridicamente representado pode ser enquadrado em mais de um artigo, entretanto, deverá haver sempre equivalência entre o fato praticado e o seu assentamento legal.

Em verdade, constata-se que o legislador não oferta interpretações exegéticas acerca da subsunção do fato a norma, portanto, mister se faz utilizar para a solução da controvérsia o método de interpretação teleológica, com vistas a identificar a finalidade da norma e o motivo que levou à sua edição, de forma a atingir sua atuação prática.

Sobre a interpretação teleológica disserta Maria Helena Diniz:

A técnica teleológica procura o fim, a ratio do preceito normativo, para a partir dele determinar o seu sentido. O sentido normativo requer a captação dos fins para os quais se elaborou a norma, exigindo, para tanto, a concepção do direito como um sistema, o apelo às regras de técnica lógica válidas para séries definidas de casos, e a presença de certos princípios que se aplicam para séries indefinidas de casos...¹.

É cediço que a norma deve enquadrar um conjunto de providências protetoras, julgadas necessárias para satisfazer a certas exigências econômicas e sociais.

Assim, sua interpretação será de modo que melhor corresponda àquela finalidade e assegure plenamente a tutela de interesses para a qual foi regida. (*in* Hermenêutica e Interpretação do Direito. Forense: 1998 pág. 151).

Nessa senda, elucida Jean-Louis Bergel²: “...o método teleológico fundamentado na análise da finalidade da regra, no seu objetivo social, faz seu espírito prevalecer sobre sua letra, ainda que sacrificando o sentido terminológico das palavras...”.

Destarte, em que pese o art. 703 do RIR/99 trata-se de juros remetidos para o exterior, devidos em razão da compra de bens a prazo, entendo, pois, que sua classificação mais adequada está representada no art. 702 do RIR/99.

¹ *Compêndio de Introdução à ciência do direito*. 11ª Ed. Saraiva. São Paulo. 1999. p. 427.

² *Teoria Geral do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2001, pg. 332

Ressalva deve ser feita em relação à tipicidade fechada, onde não há lacunas (para isso, se preciso, interpreta-se sistematicamente), onde o fato gerador é descrito minuciosamente. Todavia, o Código Tributário Nacional não adotou tal princípio. Os enquadramentos administrativos são abertos por natureza, por exemplo, quando se define “crédito tributário” expressando gênero e não espécie.

Para Ricardo Torres “os tipos jurídicos, inclusive no direito tributário (ex. empresa, empresário, indústria) são necessariamente elásticos e abertos (...)”³

Por oportuno, reproduzo o entendimento esposado por ocasião do julgamento de primeira instância, tempo em que peço vênha para reproduzir parte do voto condutor:

Em se tratando de operações envolvendo o exterior, há que se colocar que – sempre – é referido pela legislação um tratamento diferenciado entre (1) bens e direitos e (2) participações societárias. Vejamos.

O art. 685 do RIR/99, que trata da tributação na fonte dos “Rendimentos, Ganhos de Capital e Demais Proventos” em favor de residentes no exterior, faz distinção clara entre os ganhos de capital: (a) relativos a moeda estrangeira e (b) auferidos na alienação de bens e direitos. O dispositivo é o que segue:

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

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

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

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

c) as pensões alimentícias e os pecúlios;

d) os prêmios conquistados em concursos ou competições;

[...]

Os valores remetidos ao Brasil, por residente ou domiciliados no exterior, para aquisição de participações societárias em empresas brasileiras são classificados, pela Lei nº 4.131/1962⁴, como investimentos em moeda estrangeira. Temos, com isso, que

³ *Curso de Direito Tributário e Financeiro*. 7ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 20

⁴ Art. 1º Consideram-se capitais estrangeiros, para os efeitos desta lei, os bens, máquinas e equipamentos, entrados no Brasil sem dispêndio inicial de divisas, destinados à produção de bens ou serviços, bem como os recursos financeiros ou monetários, introduzidos no país, para aplicação em atividades econômicas desde que, em ambas as hipóteses, pertençam a pessoas físicas ou jurídicas residentes, domiciliadas ou com sede no exterior.



o art. 685 faz distinção entre o ganho de capital por alienação de participação societária e pela alienação de outros “bens e direitos”. Ou seja, o conceito de “bens e direitos” previsto na alínea “b”, não alberga as participações societárias.

Tenho que não é diferente a situação no caso da aplicação dos art. 702 e 703 do mesmo RIR/99. A melhor interpretação é a de que o último desses dispositivos, ao tratar da “compra de bens a prazo”, não se refere a eventual aquisição de participações societárias, mais ainda que não menciona a aquisição de direitos.

Assim, de forma a subsumir o fato jurídico a hipótese de incidência, a interpretação que melhor corresponde à finalidade da norma, assegurando plenamente a tutela de interesses para a qual foi regida, é aquela pontuada pela decisão *a quo*. Frise-se, por óbvio, que o fato gerador ocorreu.

Desta feita, em que pese não haver tido “remessa” de recursos ao exterior no sentido “literal” da palavra, o juro foi efetivamente liquidado por meio de cessões de créditos (pago, entregue, creditado, empregado) confirmando, com isso, o fato gerador do imposto de renda (art. 43 do CTN), aplicável, portanto, o art. 702 do RIR/99.

Nessa esteira, entendo correto o entendimento esposado pela autoridade lançadora, pois se trata de remessa ao exterior de recursos objetivando o pagamento de juros relativo à aquisição de participação societária.

Da cobrança de multa de ofício da atuada incorporadora

Argüi a recorrente que por força do artigo 132 do Código Tributário Nacional, devem ser afastadas as exigências da multa de ofício, asseverando que a sucessora não pode ser responsabilizada por infrações cometidas pela sucedida, visto que ninguém pode ser punido por algo que não cometeu.

Inicialmente, impende registrar que me filio ao entendimento esposado pela recorrente, entretanto, é imperioso que se diga que não é o caso presente nos autos.

Sopesando a melhor leitura do art. 132, identifica-se que, não sem razão o legislador determinou a responsabilidade solidariamente do sucessor pelos tributos que este não pagou, mas não autoriza a exigência de multas punitivas, que são de responsabilidade pessoal do antecessor.

Por outro lado, não se pode negar que a aplicação do artigo 132 do Código Tributário Nacional merece temperamento, afastando as situações em que as partes tinham conhecimento dos atos praticados. Assim, pela análise dos autos, verifica-se que os fatos que deram ensejo à infração ocorreram com a participação da sucessora, razão pela qual não é incabível, como crê a recorrente, a exigência da multa de ofício.

Esse entendimento encontra-se pacificado nesta Casa consoante as ementas citadas:

INCORPORAÇÃO E MULTA – Ainda que se entenda como excluída a multa de ofício por força do disposto no artigo 132 do CTN, tal exegese não pode prevalecer quando o controle efetivo

da incorporada e incorporadora pertence ao mesmo grupo econômico. (Acórdão - 108-06408)

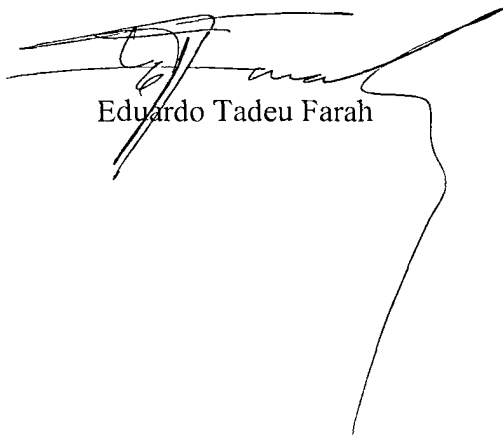
IRPJ – RESPONSABILIDADE DA SUCESSORA – MULTA FISCAL PUNITIVA APÓS A INCORPORAÇÃO – O afastamento da multa de ofício pressupõe o desconhecimento dos atos praticados pela parte que sucede o infrator. Ficando evidenciada a participação de ambas as partes nos atos que resultaram a infração, há de ser mantida a multa de ofício. (Acórdão - 107-07.680)

A leitura que se faz da jurisprudência transcrita é que quando se trata de empresas ligadas, coligadas, controladas, ou de mesmo grupo econômico, a gestão se dá de forma coletiva, pressupondo, no caso em apreço, o pleno conhecimento das irregularidades cometidas pelo grupo empresarial.

Assim é razoável supor que a RBS Participações S/A, na qualidade de sócia majoritária da Caboparbs Participações SA, participou de todos os atos que levaram ao cometimento da infração.

Destarte, pelos fundamentos esculpidos, não há como afastar a imposição da multa de ofício.

Ante ao exposto voto no sentido de negar provimento ao recurso.



Eduardo Tadeu Farah

Voto Vencedor

Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Redator Designado

A exigência do crédito tributário deu-se com base no artigo 702 do Regulamento do Imposto de Renda, que prevê que “estão sujeitas à incidência do imposto na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, por fonte situada no País, a título de juros, comissões, descontos, despesas financeiras e assemelhadas.”

No caso em questão, da mesma trilha de entendimento do relator, tenho que efetivamente foram pagos juros, por fonte situada no Brasil, a beneficiário domiciliado no exterior. Neste sentido, como razões de decidir, transcrevo a seguinte passagem do voto proferido pelo ilustre relator:

“Desta feita, em que pese não haver tido “remessa” de recursos ao exterior no sentido “literal” da palavra, o juros (sic.) foi efetivamente liquidado por meio de cessões de créditos (pago, entregue, creditado, empregado) confirmando, com isso, o fato gerador do imposto de renda (art. 43 do CTN), aplicável, portanto, o art. 702 do RIR/99.

Tanto o relator quanto eu concordamos que, no caso concreto, deve ser aplicado o disposto no artigo 702 do Regulamento do Imposto de Renda. A divergência, todavia, está na análise do parágrafo único do artigo 703 que, após fazer referência ao artigo 702, de forma expressa dispõe *que não se aplica o reajustamento da base de cálculo de que trata o artigo 725 do Regulamento do Imposto de Renda.*

No caso concreto, no momento que a norma especial, no caso o artigo 703, parágrafo único, fazendo referência ao artigo 702, que trata da incidência do imposto na fonte, no caso de importâncias pagas a título de juros a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, por fonte situada no País, dispõe que não se aplica o reajustamento da base de cálculo, não pode a autoridade fiscal reajustar a base de cálculo para fins de exigência do crédito tributário.

ISSO POSTO, dou parcial provimento ao recurso para afastar o reajustamento da base de cálculo.

É o voto.


Moisés Giacomelli Nunes da Silva