



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12448.725560/2021-33
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-010.359 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de outubro de 2023
Recorrente FLAVIO CALP GONDIM
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2017

INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA.

Súmula CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Vez que todos os atos que ampararam a ação fiscal ocorreram em conformidade com as disposições normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, e tendo a ação fiscal sido conduzida por servidor competente, em obediência aos requisitos do Decreto nº 70.235/1972, e inexistindo prejuízo à defesa, não se há de falar em nulidade do auto de infração.

DEVOLUÇÃO DE CAPITAL. PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA REGULARIZADA NO RERCT. TRIBUTAÇÃO. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. CARNÊ LEÃO.

A devolução de capital, correspondente à participação acionária regularizada no âmbito do RERCT, de pessoa jurídica situada no exterior, recebida por pessoa física residente no Brasil, transferidos ou não para o País está sujeita à tributação sob a forma de recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), no mês do recebimento, e na Declaração de Ajuste Anual, calculados conforme a tabela progressiva mensal e anual, respectivamente.

O não recolhimento e não declaração da devolução de capital, correspondente à participação acionária regularizada no âmbito do RERCT, de pessoa jurídica situada no exterior, recebida por pessoa física residente no Brasil, caracteriza infração tributária relativa à omissão de rendimentos e sujeita o contribuinte à multa de ofício e à multa isolada.

DEVOLUÇÃO DE CAPITAL. PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA REGULARIZADA NO RERCT. TRIBUTAÇÃO. DISPONIBILIDADE JURÍDICA OU ECONÔMICA DE RENDA

A diferença positiva entre o valor da devolução de capital em dinheiro e o valor constante na declaração de ajuste anual da pessoa física titular/quotista/acionista que receber a devolução, não configura ganho de capital na alienação de bens e

direitos ou na liquidação/resgate de aplicações financeiras, e traduz-se aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica de renda conforme dispõe o art. 43 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).

RERCT. EXTINÇÃO DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS EXIGÍVEIS.

Para que haja o benefício da extinção das obrigações tributárias que pudessem ser exigíveis em relação aos bens e direitos declarados no Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT), instituído pela Lei nº 13.254/16, é necessário que seja feita a comprovação da correspondência inequívoca entre o fato gerador da obrigação tributária e os bens e direitos regularizados na Declaração de Regularização Cambial e Tributária (DERCAT).

BOA-FÉ. RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA.

A boa fé e a intenção do contribuinte não são suficientes para eximir o contribuinte da sua responsabilidade, conforme disciplina o art. 136, do CTN:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO DE PENALIDADES DE FORMA SIMULTÂNEA.

Súmula CARF nº 147

Somente com a edição da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, exceto quanto à matéria relativa à inconstitucionalidade, e, na parte conhecida, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Leonam Rocha de Medeiros e Eduardo Augusto Marcondes de Freitas que davam provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly – Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Leonam Rocha de Medeiros, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas, Gleison Pimenta Sousa e Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 2118 e ss) interposto em face da R. Acórdão proferido pela 7ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento 07 (fls. 2094 e ss) que julgou improcedente a impugnação à constituição de crédito tributário, em razão da omissão de rendimentos recebidos do exterior e falta de recolhimento do Imposto sobre a Renda devido a título de carnê-leão.

Segundo o Acórdão recorrido:

O presente processo veicula Auto de Infração (e-fls. 2 e ss), lavrada em face do sujeito passivo acima identificado, que apurou o crédito tributário a seguir discriminado:

(...)

O lançamento decorreu da constatação das seguintes infrações:

(...)

A ação fiscal está relatada no Termo de Verificação Fiscal de e-fls. 14 e ss, cujos elementos de informação integram esse voto.

Cientificado, em 29/07/2021 (e-fls. 2037), o interessado impugnou o lançamento (e-fls. 2043 e ss), em 25/08/2021, cujas alegações seguem sumariadas:

a) Refere-se a conclusões da autoridade lançadora, ao teor do Termo de Verificação Fiscal, assim sintetizadas:

- a) de acordo com a Solução de Consulta Cosit nº 678/2017, "a diferença positiva entre o valor da devolução de capital em dinheiro e o valor constante na declaração de ajuste anual da pessoa física titular/quotista/acionista que receber a devolução, embora não seja ganho de capital na alienação de bens e direitos ou na liquidação/resgate de aplicações financeiras, configura aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica de renda e enquadra-se no art. 16 da IN SRF nº 208, de 27 de setembro de 2002, estando sujeito à tributação sob a forma de recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão) no mês do recebimento e na Declaração de Ajuste Anual." (grifos do original);
- b) o IMPUGNANTE regularizou, por meio da adesão ao Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária ("**RERCT**"), em 25.10.2016, participação societária na *West Pacific Investment Holding Inc.* ("**West Pacific**") pelo valor de USD 466.258.168,24, equivalente a R\$ 1.238.474.946,48;
- c) as devoluções de capital da West Pacific realizadas em outubro de 2016, no valor de USD 130 milhões, e nos meses de setembro a dezembro de 2017, no montante de USD 310 milhões, caracterizaram acréscimo patrimonial tributável, apurado a partir do ingresso de valores em 30.11.2017, oriundo da variação cambial existente entre as datas da regularização do ativo e das respectivas devoluções, com base no quadro transcrito abaixo:

DATA DA DEVOLUÇÃO	ÚLTIMO DIA ÚTIL DA PRIMEIRA QUINZENA DO MÊS ANTERIOR	VALOR DEVOLVIDO EM DÓLARES DOS EUA	COTAÇÃO USD PTAX COMPRA	RECURSOS DEVOLVIDOS AO CONTRIBUINTE EM REAIS	SALDO REMANESCENTE REGULARIZADO NO RERCT (R\$)	RENDIMENTOS OBTIDOS DO EXTERIOR (R\$)
					1.238.474.946,43	-
26/10/2016	15/09/2016	130.000.000,00	3,3326	433.238.000,00	805.236.946,43	-
26/09/2017	15/08/2017	30.000.000,00	3,1976	95.928.000,00	709.308.946,43	-
18/10/2017	15/09/2017	30.000.000,00	3,1255	93.765.000,00	615.543.946,43	-
26/10/2017	15/09/2017	30.000.000,00	3,1255	93.765.000,00	521.778.946,43	-
13/11/2017	13/10/2017	40.000.000,00	3,1572	126.288.000,00	395.490.946,43	-
16/11/2017	13/10/2017	20.000.000,00	3,1572	63.144.000,00	332.346.946,43	-
27/11/2017	13/10/2017	60.000.000,00	3,1572	189.432.000,00	142.914.946,43	-
30/11/2017	13/10/2017	60.000.000,00	3,1572	189.432.000,00	-	46.517.053,57
05/12/2017	14/11/2017	30.000.000,00	3,2834	98.502.000,00	-	98.502.000,00
13/12/2017	14/11/2017	10.000.000,00	3,2834	32.834.000,00	-	32.834.000,00

d) é cabível a aplicação da multa isolada sobre o valor do imposto que deixou de ser pago em cada mês do ano-calendário, com base no art. 44, inciso II, alínea "a", da Lei nº 9.430/1996, uma vez que *"apurou-se que o contribuinte omitiu rendimentos recebidos de fonte no exterior e não efetuou o recolhimento do imposto devido a título de carnê lêo"*, cumulada à multa de ofício, no percentual de 75%, prevista no art. 44, inciso I, e §1º, da Lei nº 9.430/1996, uma vez que não observada infringência ao disposto nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964.

b) Reputa improcedente a autuação. Aduz que a devolução do capital da sociedade offshore, em investimento em moeda estrangeira, não estaria sujeita à tributação do imposto de renda pela tabela progressiva, e sim, como ganho de capital, caso assim caracterizado. Discorre sobre a tributação do ganho de capital, no caso em espécie. Aduz que a forma de apuração da base de cálculo, aferida pela fiscalização, é compatível com a apuração de ganho de capital, por considerar o custo de aquisição. Discorre sobre a tributação do ganho de capital, que qualifica como renda acréscimo, em oposição à renda produto. Refere-se ao art. 6º, da Lei nº 13.254/2016, que sujeita à tributação como ganho de capital, por ficção, e de forma definitiva, o montante o montante dos ativos objeto de regularização, reputando indevida nova tributação, pela sistemática do ajuste anual. Aduz que o ganho cambial auferido, em face da devolução dos bens, em se tratando de ativos mantidos no exterior, é espécie de ganho de capital, que poderia eventualmente ser cumulado com ganho de capital decorrente da valorização do ativo. Questiona o entendimento contrário que a Receita Federal do Brasil vem dando à matéria (Solução de Consulta Cosit nº 678/2017, que serviu de base também para as Soluções de Consulta nºs 6.074/2017 – SRRF06/Disit, 6.075/2017 – SRRF06/Disit e 3.008/2019 – SRRF03/Disit), alegando que se trata de criação de nova espécie de tributação sem amparo legal, e que violaria o regime de tributação definitiva dos bens regularizado na forma do RERCT, violando, também, os princípios da segurança jurídica, confiança legítima, boa-fé e do venire contra factum proprium (vedação ao comportamento contraditório).

c) Reputa inaplicável a multa isolada, cumulada com a multa de ofício, por caracterizar bis in idem. Aduz que essa exigência caracteriza confisco, viola a razoabilidade, bem como outros princípios. Colaciona jurisprudência pertinente à matéria.

d) Aduz ter aderido ao RERCT, instituído pela Lei nº 13.254/2016, par fins de regularizar ativos mantidos no exterior, consubstanciados em cotas de sociedades, recolhendo o tributo devido, em 28/10/2016, mediante repatriação de saldo regularizado a partir da redução de capital da West Pacific, no montante de USD 130 milhões, reputando que tal transferência trata-se de desdobramento da adesão ao RERCT, e não caracteriza acréscimo patrimonial, posto que apenas transitou pelo seu patrimônio. Aduz que as devoluções de capital verificadas pela fiscalização não implicaram apuração de ganho de capital, posto que se derem em valor inferior ao que fora investido.

e) Alega ter observado as normas pertinentes da legislação tributária, ao teor do art. 100 do CTN, a afastar a exigência de encargos penais e moratórios.

f) Reputa ilegal a diferenciação entre devolução de capital em espécie, que qualifica como bem fungível, e em outros bens, invocando as disposições do art. 110 do CTN.

g) Ao final requer:

a) requer que seja julgada procedente esta impugnação, por evidente erro na determinação do critério jurídico do lançamento, exonerando-se inteiramente o crédito tributário objeto do auto de infração ora combatido, quer porque as devoluções de capital em dinheiro de sociedades offshore devem ser tributadas como ganho de capital oriundo de rendimentos auferidos originariamente em moeda estrangeira e não como rendimento sujeito ao carnê-leão, sobretudo aquelas decorrentes de ativos regularizados no âmbito do RERCT, quer porque eventual variação cambial percebida na operação apenas poderia compor a base de cálculo do ganho de capital no caso da origem dos rendimentos ser em reais, o que não se verifica no caso presente;

a.1) caso assim não se entenda, o que se admite apenas por argumentar, requer, subsidiariamente, a exclusão do lançamento da parcela de US\$ 130 milhões devolvida em 26.10.2016 exclusivamente para fins de pagamento do imposto e multa devidos no âmbito do RERCT, uma vez que (i) sua repatriação foi realizada para concretização da adesão do IMPUGNANTE, restando esta possibilidade prevista o art. 18, parágrafo único, da IN RFB nº 1.627/2016 e abarcada, portanto, pela tributação definitiva do ganho de capital considerado adquirido na adesão ao RERCT; e (ii) o tributo e multa devidos na repatriação jamais ingressaram no patrimônio do IMPUGNANTE, tendo apenas transitado por ele para fins de imediato repasse aos cofres da União;

a.2) caso não se entenda pela origem dos recursos em moeda estrangeira, apesar da prova dos autos e da ficção jurídica criada pelo RERCT, requer, também em caráter subsidiário, que seja determinada a apuração e tributação do imposto de renda sobre a variação cambial como ganho de capital em reais e não como rendimento sujeito ao recolhimento a título de carnê-leão, com a devida exclusão da parcela de US\$ 130 milhões devolvida em 26.10.2016 exclusivamente para fins de pagamento do imposto e multa devidos no âmbito do RERCT, bem como com as respectivas reduções proporcionais das multas de ofício e isolada imputadas;

b) ainda que não se entenda pela procedência de nenhum dos pedidos anteriores, requer, nos termos do art. 100, parágrafo único no CTN, a exclusão de todas as penalidades imputadas, incluindo os acréscimos moratórios e a totalidade das multas de ofício e isolada, uma vez que o IMPUGNANTE, de boa-fé, cumpriu todas as regras estabelecidas pela legislação do RERCT, não podendo ser este punido pela atuação contraditória da administração pública;

c) alternativamente, caso remanesça crédito tributário a pagar, o que se admite apenas em homenagem ao princípio da eventualidade, requer a exclusão da totalidade da multa isolada imputada em concomitância com a multa de ofício, pois manifestamente confiscatória e contrária aos princípios da consunção, da violação ao bis in idem, da razoabilidade, proporcionalidade e da capacidade contributiva.

E o relatório

O Colegiado de 1ª instância proferiu decisão, com a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2017

LEI TRIBUTÁRIA. CONSTITUCIONALIDADE.

Não cabe à instância administrativa de julgamento manifestar-se sobre a constitucionalidade da lei tributária.

MULTA ISOLADA.

É cabível a exigência de multa de ofício, concomitante com a exigência da multa isolada, por expressa previsão legal.

ACRÉSCIMOS PENAIIS E MORATÓRIOS. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO.

INEXISTÊNCIA.

A Solução de Consulta que interpreta a legislação tributária, para lhe explicitar o sentido e alcance jurídicos, sem que se proceda a qualquer inovação em relação à matéria tratada, não caracteriza alteração de critério jurídico, a autorizar a exclusão da incidência de juros de mora e multa de ofício, mormente quando o sujeito passivo não tenha sido parte no processo de consulta.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. GANHO CAMBIAL.

A diferença positiva entre o valor da devolução de capital em dinheiro e o valor constante na declaração de ajuste anual da pessoa física titular/quotista/acionista que receber a devolução, embora não seja ganho de capital na alienação de bens e direitos ou na liquidação/resgate de aplicações financeiras, configura aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica de renda e enquadra-se no art. 16 da IN SRF nº 208, de 27 de setembro de 2002, estando sujeito à tributação sob a forma de recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão) no mês do recebimento e na Declaração de Ajuste Anual.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de 1ª Instância, aos 07/02/2022 (fls. 2115), o contribuinte apresentou recurso voluntário em 08/02/2022 (fls. 2116 e 2118 e ss), alegando, em breve síntese que:

1 – a devolução de capital de sociedade *offshore*, cuja origem do investimento deu-se em moeda estrangeira, não sofre tributação pelo imposto de renda pela tabela progressiva e deve ser tributada como ganho de capital auferido em moeda estrangeira, se o valor em moeda estrangeira decorrente da restituição for superior ao declarado/investido, o que não ocorreu no presente caso;

2 – o entendimento expressado na Solução de Consulta Cosit nº 678/2017 distorceu os conceitos de rendimento e de ganho de capital;

3 – a ficção jurídica criada pelo RERCT, por si só, impede a tributação dos ativos objeto do regime a título de carnê-leão, determinando sua tributação definitiva como ganho de capital.

Salienta que *apesar do art. 18, parágrafo único, da IN RFB nº 1.627/201613, reproduzido pela resposta ao item 19 do “Dercat – Perguntas e Respostas 1.4, permitirem o ingresso de recursos no Brasil, inclusive antecipadamente, a RFB pretende agora, após a tributação do patrimônio regularizado no percentual de 30% considerando 15% de imposto e 15% de multa, a título de tributação definitiva, proceder com nova exação tributária, à alíquota progressiva de 7,5% a 27,5%, a título de carnê-leão e sujeita ao ajuste anual, em total violação às regras previamente instituídas e sem qualquer amparo legal. (...)no mínimo deveriam ser excluídos do lançamento as penalidades e acréscimos moratórios pelo suposto descumprimento da obrigação, uma vez que não pode o contribuinte ser penalizado pelo comportamento contraditório da administração pública, que por um lado incentiva e permite o*

ingresso dos recursos para fins de adesão e, de outro, apenas o contribuinte que age dessa forma, tributando recursos ingressados para fins de pagamento de tributo e multa como se de renda se tratasse.(...) Nesse contexto, a pretensão da ilustre autoridade lançadora de tributação da variação cambial (ganho cambial) decorrente da devolução, em dinheiro, de parte do patrimônio regularizado no âmbito do RERCT como rendimento, sujeito à tributação pela tabela progressiva e ao ajuste anual na DAA, além de indevidamente enquadrar o ganho cambial como espécie de renda-produto, não se coaduna com a estrutura do regime jurídico criado pela Lei nº 13.254/2016, violando o critério material do fato gerador do tributo e expressa disposição legal, a justificar, por si só, a reforma da decisão recorrida e a nulidade do próprio lançamento, pelo inequívoco erro na determinação do critério jurídico. (...) caso houvesse variação cambial tributável, conforme será melhor analisado no capítulo seguinte, esta deveria ser, quando muito, tributada à título de ganho de capital, sujeito (i) à alíquota de 15% para reduções realizadas até 31.12.2016, quando ainda em vigor a redação anterior do art. 21, da Lei nº 8.981/1995 e (ii) à alíquota progressiva de 15% a 22,5% para as devoluções realizadas a partir de 01.01.2017, quando passou a produzir efeitos a nova redação do art. 21 do referido diploma legal dada pela Lei nº 13.259/2016, o que demonstra mais uma vez que a autoridade lançadora errou no critério jurídico do lançamento, a ensejar a nulidade da autuação.

Ressalta que tanto a tributação prevista no âmbito do RERCT, quanto eventuais novos eventos tributáveis oriundos dos ativos nele regularizados, estão sujeitos às regras atinentes ao ganho de capital auferido em moeda estrangeira sem que se possa cogitar, por total incompatibilidade com a sistemática de apuração, a tributação da variação cambial (...) o ganho de capital deve ser apurado a partir da diferença, em dólar, entre o valor repatriado pelo Recorrente por meio das reduções de capital da West Pacific e seu respectivo custo de aquisição declarado na DERCAT, também em dólar, havendo a incidência do imposto apenas se apurado resultado positivo oriundo da efetiva valorização do ativo em moeda estrangeira. No caso concreto, tendo em vista que, conforme mencionado, o Recorrente regularizou, através do RERCT, participação acionária na West Pacific no valor de USD 466.258.168,24 e que o montante total devolvido e objeto do lançamento é de USD 440 milhões, não há ganho de capital tributável em nenhuma dessas operações, uma vez que não há resultado positivo a caracterizar acréscimo patrimonial.

Insurge-se contra a aplicação concomitante da multa de ofício e isolada, e assinala entendimento no sentido da inaplicabilidade da Súmula CAREF 147 ao presente caso, sob pena de afronta ao não confisco. Afirma que aplicação da penalidade evidencia o caráter confiscatório.

Requer o cancelamento da autuação por nulidade, com exoneração do crédito tributário.

Subsidiariamente, pede a exclusão do lançamento ao enfoque de que os valores recebidos o foram para possibilitar o pagamento dos valores apurados no âmbito do RERCT.

Alternativamente, busca a tributação da variação cambial como ganho de capital, com o cancelamento da autuação ou o cancelamento das penalidades, considerada sua boa-fé, ou o cancelamento total da multa de isolada imposta.

Esse, em síntese, o relatório

Fl. 8 do Acórdão n.º 2202-010.359 - 2ª Seju/2ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 12448.725560/2021-33

Voto

Conselheira Sonia de Queiroz Accioly, Relatora.

Sendo tempestivo e preenchidos parcialmente os pressupostos de admissibilidade, conheço parcialmente do recurso e passo ao seu exame.

Cumprе ressaltar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, sendo vedado ainda ao órgão julgador administrativo negar a vigência a normas jurídicas por motivo de alegada ilegalidade de lei, salvo nos casos previstos no art. 103-A da CF/88 e no art. 62 do Regimento Interno do CARF, consoante Súmula CARF nº 2:

Súmula CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Isso porque o controle de legalidade efetivado pelo CARF, dentro da devolutividade que lhe compete frente à decisão de primeira instância, analisa a conformidade do ato da administração tributária em consonância com a legislação vigente.

Também ressalta-se que este Colegiado falece de competência para se pronunciar sobre a alegação de ilegalidade de ato normativo vigente, uma vez que sua competência resta adstrita a verificar se o fisco utilizou os instrumentos legais de que dispunha para efetuar o lançamento.

Nesse sentido, art. 62, do Regimento Interno do CARF, e o art. 26-A, do Decreto 70.235/72. Isso porque o controle efetivado pelo CARF, dentro da devolutividade que lhe compete frente à decisão de primeira instância, analisa a conformidade do ato da administração tributária em consonância com a legislação vigente. Nesse sentido, compete ao Julgador Administrativo apenas verificar se o ato administrativo de lançamento atendeu aos requisitos de validade e observou corretamente os elementos da competência, finalidade, forma e fundamentos de fato e de direito que lhe dão suporte, não havendo permissão para declarar ilegalidade ou inconstitucionalidade de atos normativos.

Assim, não cabe conhecer da insurgência apresentada no Recurso relativa à inconstitucionalidade da multa, por confiscatória.

Das Nulidades

O Recorrente alega existência de vício no lançamento suficiente à declaração de nulidade do lançamento. Assinala erro na determinação do critério jurídico do lançamento.

Antes de examinar as teses trazidas pela defesa, impõe-se destacar o artigo 142 do Código Tributário Nacional e os artigos 10 e 11 do Decreto 70.235/72, que estabelecem os requisitos de validade do lançamento, além daqueles previstos para os atos administrativos em geral:

Código Tributário Nacional

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Decreto 70.235/72

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

Também importa ressaltar os casos que acarretam a nulidade do lançamento, previstos no art. 59, do Decreto nº 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.(...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo

para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

Da leitura dos dispositivos legais transcritos, depreende-se que ensejam a nulidade do lançamento os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Analisando o tema nulidades, a Professora Ada Pellegrini Grinover (As Nulidades do Processo Penal, 6ª ed., RT, São Paulo, 1997, pp.26/27) afirma que o “*princípio do prejuízo constitui, seguramente, a viga mestra do sistema de nulidades e decorre da idéia geral de que as formas processuais representam tão somente um instrumento para correta aplicação do direito*”.

No mesmo sentido, Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa M. Lopez (Processo Administrativo Federal Comentado, Dialética, São Paulo, 2002, pp. 413, 426) afirmam que “*é inútil, do ponto de vista prático, anular-se ou decretar a nulidade de um ato, não tendo havido prejuízo da parte*”. E, ao examinar este dispositivo do Decreto 70.235/72, continuam:

“É preciso (...) examinar, no caso concreto, se o vício defensivo prejudica a ampla defesa como um todo, ou não. Para Ada Pellegrini Grinover (na obra citada), “há nulidade absoluta quando for afetada a defesa como um todo; nulidade relativa com prova de prejuízo (para a defesa) quando o vício do ato defensivo não tiver esta consequência”. Neste caso, o vício pode ser sanado. Segundo a autora, “o vício ou inexistência do ato defensivo pode não levar, como consequência necessária, à vulneração do direito de defesa, em sua inteireza, dependendo a declaração de nulidade da demonstração do prejuízo à atividade defensiva como um todo.” (p 425).

Da fase oficiosa do Procedimento Fiscal.

É de se observar que o procedimento fiscal é uma fase oficiosa em que a fiscalização atua com poderes amplos de investigação, tendo liberdade para interpretar os elementos de que dispõe para efetuar o lançamento. Nessa fase, o Fisco submete-se à regra geral do ônus da prova prevista no Processo Civil – que serve como fonte subsidiária ao processo administrativo fiscal. Como, ainda, não há processo instaurado, mas tão-somente procedimento, não cabe falar em direito de defesa.

Antes da impugnação não há litígio, não há contraditório ou direito à ampla defesa e o procedimento é levado a efeito, de ofício, pelo Fisco.

O ato do lançamento é privativo da autoridade, e não uma atividade compartilhada com o sujeito passivo (CTN, art.142).

Nesse sentido, a Autoridade Fiscal pode valer-se de algumas peças processuais e sobrepor-las, sem que com isso advenha qualquer irregularidade, arbitrariedade ou nulidade ao feito.

Soma-se a isso, o entendimento sumulado do CARF:

Súmula CARF nº 46:

O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

De fato, a alegação de vício do lançamento confunde-se com análise puramente meritória, de modo que será examinada no contexto da análise de mérito.

Assim, uma vez que todos os atos que ampararam a ação fiscal ocorreram em conformidade com as disposições normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, e tendo a ação fiscal sido conduzida por servidor competente, em obediência aos requisitos do Decreto nº 70.235/1972, e inexistindo prejuízo à defesa, não se há de falar em nulidade do auto de infração.

Do Mérito

Segundo o Relato Fiscal:

6. O contribuinte Flávio Calp Gondim, CPF 087.014.768-40, apresentou em 25/10/2016, a Declaração de Regularização Cambial e Tributária (DERCAT), com base na Lei nº 13.254, de 13/01/2016, informando os seguintes bens e direitos mantidos no exterior:

Nº ORDEM	TIPO	DESCRIÇÃO DO ATIVO	PAÍS ORIGEM
1	Quotas ou quinhões de capital	50.000 QUOTAS DA SOCIEDADE WEST PACIFIC VIRGENS, ILHAS INVESTMENT HOLDING INC. (REGISTRO Nº 1053824), (Britânicas) REPRESENTANDO 100% DO CAPITAL SOCIAL, COM SEDE EM MARCY BUILDING, 2ND FLOOR, PURCELL ESTATE, P.O. BOX 2416, ROAD TOWN, TORTOLA- BVI, COM PATRIMÔNIO LÍQUIDO NO VALOR EQUIVALENTE A USD 466.258.168,24.	Virgens, Ilhas (Britânicas)
SITUAÇÃO EM 31/12/2014			
MOEDA ORIGEM	Valor na Moeda Original	Valor em Dólar Americano	Valor em Real
DOLAR DOS EUA	466.258.168,24	466.258.168,24	1.238.474.946,48
ORIGEM			
Prestação de serviços			
Rendimentos financeiros			
Vínculo do declarante em relação ao recurso, bem ou direito em 31/12/2014:			
Titular ou proprietário			
2	Quotas ou quinhões de capital	TITULAR EFETIVO DAS 75.000 QUOTAS DA SOCIEDADE VIRGENS, ILHAS EMERALD CAPITAL HOLDINGS LTD. (REGISTRO Nº 1547083), REPRESENTANDO 75% DO CAPITAL SOCIAL, COM SEDE EM MARCY BUILDING, 2ND FLOOR, PURCELL ESTATE, P.O. BOX 2416, ROAD TOWN, TORTOLA- BVI, MANTIDAS EM NOME DE AMICORP NOMINEES LTD. COM PATRIMÔNIO LÍQUIDO NO VALOR EQUIVALENTE A USD 4.438.478,18. SENDO AS RESTANTES 25.000 EQUIVALENTES A 25% DO CAPITAL SOCIAL DETIDAS PELA OUTSIDE GROUP LTD.	Virgens, Ilhas (Britânicas)
SITUAÇÃO EM 31/12/2014			
MOEDA ORIGEM	Valor na Moeda Original	Valor em Dólar Americano	Valor em Real
DOLAR DOS EUA	3.328.858,64	3.328.858,64	8.842.114,32
ORIGEM			
Prestação de serviços			
Rendimentos financeiros			
3	Outros bens e direitos	RECURSOS MANTIDOS EM NOME DA SOCIEDADE VIRGENS, ILHAS EMERALD CAPITAL HOLDINGS LTD. E WEST PACIFIC INVESTMENT HOLDING INC. (Britânicas)	Virgens, Ilhas (Britânicas)
SITUAÇÃO EM 31/12/2014			
MOEDA ORIGEM	Valor na Moeda Original	Valor em Dólar Americano	Valor em Real
DOLAR DOS EUA	1.333.887,95	1.333.887,95	3.543.073,17
ORIGEM			
Prestação de serviços			
Rendimentos financeiros			
Vínculo do declarante em relação ao recurso, bem ou direito em 31/12/2014:			
Ausência de saldo ou titularidade em 31/12/2014			
Destinação do recurso, bem ou direito e descrição das condutas praticadas:			
RECURSOS CONSUMIDOS POR DESPESAS PESSOAIS SUPOSTADAS PELAS SOCIEDADES EMERALD CAPITAL HOLDINGS LTD. E WEST PACIFIC INVESTMENT HOLDING INC. DESDE JANEIRO DE 2011 ATÉ DEZEMBRO DE 2014.			
Instituição(ões) financeira(s) que prestará(ão) a informação prevista no artigo 4º, §13 da Lei nº 13.254, de 2016:			
Não preenchido.			

7. No campo cálculo do imposto e multa da DERCAT a base de cálculo do imposto foi declarada como sendo R\$ 1.250.860.133,97 e foi declarado que a origem dos recursos dos bens incluídos como sendo “prestação de serviços” e “rendimentos financeiros”.

8. Em cumprimento ao disposto na legislação que estabeleceu a DERCAT foi efetuada, em 25/10/2016, a retificação da Declaração Anual de Ajuste referente ao ano-calendário de 2014, de modo a incluir nessa DAA os bens detidos no exterior e até então ocultos, conforme pode se observar abaixo:

DECLARAÇÃO DE BENS E DIREITOS		(Valores em Reais)	
CÓDIGO	DISCRIMINAÇÃO	SITUAÇÃO EM	
		31/12/2013	31/12/2014
32	CEM POR CENTO DO CAPITAL SOCIAL DA SOCIEDADE WEST PACIFIC INVESTMENT HOLDING INC. (REGISTRO N 1053824), COM SEDE EM MARCY BUILDING, 2ND FLOOR, PURCELL ESTATE, P.O. BOX 2416, ROAD TOWN, TORTOLA BVI, COM PATRIMÔNIO LÍQUIDO NO VALOR EQUIVALENTE A USD 466.258.168,24, OBJETO DA ADESAO AO RERCT (DERCAT N.1.14.50.02.21.1140).	0,00	1.236.474.946,48
	863 - Virgens, Ilhas (Britânicas)		
32	TITULAR EFETIVO DE SETENTA E CINCO POR CENTO DO CAPITAL SOCIAL DA SOCIEDADE EMERALD CAPITAL HOLDINGS LTD. (REGISTRO N 1547093), COM SEDE EM MARCY BUILDING, 2ND FLOOR, PURCELL ESTATE, P.O. BOX 2416, ROAD TOWN, TORTOLA BVI, MANTIDAS EM NOME DE AMICORP NOMINEES LTD, NO VALOR EQUIVALENTE A USD 3.328.858,64, OBJETO DA ADESAO AO RERCT (DERCAT N.1.14.50.02.21.1140).	0,00	8.842.114,32
	863 - Virgens, Ilhas (Britânicas)		

9. Na DAA retificadora apresentada pelo contribuinte, ND 07/84.226.212, relativa ao ano-calendário de 2015, os valores acima indicados permaneceram inalterados. Porém, nas DAA relativas aos anos-calendário de 2016 e 2017, ND 07/28.985.256 e 07/26.276.187, o contribuinte informou que o patrimônio detido na empresa West Pacific Investment Holding Inc. foi reduzido para R\$ 893.168.946,40 (em 31/12/2016) e posteriormente para R\$ 69.746.946,39 (em 31/12/2017).

10. É nesse contexto de devolução de capital em participação societária detida no exterior é que foi efetuado o procedimento de fiscalização.

(...)

15. Com relação às reduções de capital da West Pacific, informou que em 26/10/2016 houve uma redução de US\$ 130.000.000,00, sem redução de quotas, com o objetivo de recolher o imposto e multa relativo à sua adesão ao RERCT. Acrescentou que “por óbvio, houve variação cambial positiva, correspondente à diferença entre a cotação fixada, para venda, pelo Banco Central do Brasil no dia 31.12.2014 (equivalente a 2,6562), data de corte para a regularização cambial e tributária, e aquelas utilizadas para o ingresso dos correspondentes recursos no País”. Acrescentou que “em se tratando, porém, de redução de capital de investimento feito com recursos auferidos originalmente em moeda estrangeira, o ganho de capital, como se sabe, deve ser apurado em moeda estrangeira.

Desse modo, sendo o custo de aquisição do investimento na referida sociedade equivalente a USD 466.258.168,24, conforme consignado na Dercat e na declaração de bens que instruiu a declaração de ajuste anual relativo ao ano-calendário de 2014, depreende-se que não houve ganho de capital na operação”.

16. Em relação à outra redução de capital no valor de US\$ 310.000.000,00, informou que a mesma foi deliberada em 20/09/2017, também, sem redução de quotas, sendo que os recursos ingressaram no país em diversas operações entre os meses de setembro e dezembro de 2017.

Acrescentou o contribuinte que “do mesmo modo que ocorreu em relação à primeira redução de capital, houve variação cambial positiva operações, mas, restando como custo de aquisição do investimento o valor equivalente a USD 336.258.168,24 (USD 466.258.168,24 – 130.000.000,00), a redução de capital, no total de USD 310.000.000,00, não materializou ganho de capital”. Aduziu que “a considerar que a totalidade dos investimentos feitos pelo Fiscalizado no exterior foi mediante o emprego

de recursos auferidos originalmente em moeda estrangeira, como acima descrito, e que todas as aplicações e investimentos posteriores desses recursos também se verificou no exterior, registram-se apenas contratos de câmbio relativos aos ingressos desses recursos no País, ocorridas por ocasião das reduções de capital realizadas nos anos de 2016 e 2017”.

17. Em relação aos rendimentos isentos informou que “o valor informado em sua Declaração de Ajuste Anual relativa ao ano-calendário de 2017, a título de ‘variação cambial isenta de investimento no exterior’, no total de R\$ 181.809.978,00, corresponde exatamente à variação cambial positiva decorrente da redução do capital da West Pacific Investment Holding deliberada em 20.09.2017, no valor de USD 310.000.000,00. Tal variação cambial, com efeito, proveniente de ganho de capital apurado em moeda estrangeira, não se sujeita ao imposto de renda no Brasil. Diante, contudo, do vultoso valor dessa variação cambial, o Fiscalizado entendeu adequado informa-lo no campo “variação cambial isenta de investimento no exterior””.

(...)

22. Em 03 de janeiro de 2018, foi publicada no Diário Oficial da União a Solução de Consulta nº 678 da Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil que trata sobre a devolução de capital em dinheiro correspondente à participação acionária regularizada no âmbito do RERCT, de pessoa jurídica situada no exterior, recebida por pessoa física residente no Brasil.

23. Inicialmente, a Solução de Consulta aborda a possibilidade da tributação da devolução em dinheiro como ganho de capital, e posteriormente se poderia se aplicar a isenção estabelecida no art. 39, inciso XLVI, do RIR/1999, isto é, a isenção da devolução de capital em bens e direitos, concluindo em ambos os casos pela negativa da aplicação, conforme trechos transcritos abaixo. Por fim, conclui a Solução de Consulta pelo correto tratamento tributário a ser dado a devolução de capital em participação societária detida no exterior, *verbis*:

(...)

24. Ou seja, concluiu a Solução de Consulta que “na devolução do capital em dinheiro não existe alienação, pois o capital devolvido não havia deixado de ser propriedade do acionista/quotista/titular em referência” e, assim, não se amolda ao previsto no art. 24 da MP nº 2158-35, de 2001, nem no art. 117 do RIR/1999. Além disso, afirma que “em cotejo com a IN RFB nº 1.585, de 2015, a participação societária não se enquadra como aplicação financeira”.

Dessas afirmações, pode-se inferir que o disposto na IN SRF nº 118/2000, que trata da “tributação do ganho de capital decorrente da alienação de bens ou direitos e da liquidação ou resgate de aplicações financeiras, adquiridos em moeda estrangeira, e da alienação de moeda estrangeira mantida em espécie, de propriedade de pessoa física”, não se aplicaria ao caso da devolução de participação societária detida no exterior em dinheiro.

25. Assim, de acordo com a Solução de Consulta nº 678 - COSIT a diferença positiva entre o valor da devolução de capital em dinheiro e o valor constante na declaração de ajuste anual da pessoa física titular/quotista/acionista que receber a devolução, embora não seja ganho de capital na alienação de bens e direitos ou na liquidação/resgate de aplicações financeiras, configura aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica de renda e enquadra-se no art. 16 da IN SRF nº 208, de 27 de setembro de 2002, estando sujeito à tributação sob a forma de recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão) no mês do recebimento e na Declaração de Ajuste Anual.

26. O entendimento da RFB é de que a devolução de capital em dinheiro não se trata de alienação, portanto, não há que se falar em aplicação das disposições contidas na IN

SRF nº 118/2000 e tampouco na diferenciação entre a tributação para investimentos efetuados originariamente em reais ou em moeda estrangeira. Ademais, não se pode aplicar entendimento que implique no diferimento da tributação, visto que ela, no carnê-leão, deve ocorrer necessariamente no mês do recebimento do rendimento.

27. Segue reprodução da pergunta 249 do Perguntas e Respostas IRPF 2017 acerca do recolhimento do chamado carnê-leão:

CARNÊ-LEÃO — RECOLHIMENTO

249 — Quem está sujeito ao recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão)?

Sujeita-se ao recolhimento mensal obrigatório a pessoa física residente no Brasil que receber:

1 - rendimentos de outras pessoas físicas que não tenham sido tributados na fonte no Brasil, tais como decorrentes de arrendamento, subarrendamento, locação e sublocação de móveis ou imóveis, e os decorrentes do trabalho não assalariado, assim compreendidas todas as espécies de remuneração por serviços ou trabalhos prestados sem vínculo empregatício;

2 - rendimentos ou quaisquer outros valores recebidos de fontes do exterior, tais como, trabalho assalariado ou não assalariado, uso, exploração ou ocupação de bens móveis ou imóveis, transferidos ou não para o Brasil, lucros e dividendos. Deve-se observar o disposto nos acordos, convenções e tratados internacionais firmados entre o Brasil e o país de origem dos rendimentos, e reciprocidade de tratamento;

(...)

28. Por oportuno, esclareça-se que, com a atualização do Regulamento do Imposto de Renda, através do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 (RIR/2018), os art. 39, inciso XLVI, e 117, caput e § 4º; do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/1999), referenciados na Solução de Consulta acima transcrita, foram reeditados com o mesmo conteúdo nos art. 35, inciso VII, alínea “g” e 128, § 4º, do novo Regulamento.

29. Ressalte-se, também, que por força do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, a Solução de Consulta Cosit, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB.

(...)

32. A participação societária detida pelo fiscalizado na West Pacific foi regularizada no RERCT pelo montante de USD 466.258.168,24, equivalente a R\$ 1.238.474.946,48, como pode ser verificado nas DAA dos anos-calendário de 2016 e 2017.

(...)

34. Assim, elaboramos o quadro a seguir, que apura se houve valores recebidos em moeda estrangeira em valor superior ao regularizada no RERCT. O valor em Reais da participação detida pelo contribuinte na West Pacific foi sendo diminuído à medida que eram disponibilizados os valores referentes às devoluções de capital, até que, em reais, essa participação foi zerada e passa haver efetivo acréscimo patrimonial por parte do contribuinte. Dessa forma, apuramos que somente quando do ingresso de valores em 30/11/2017 é que passou a existir acréscimo patrimonial tributável pelo imposto de renda, conforme previsto nos art. 1º, 2º e 3º da Lei 7.713, de 22 de dezembro de 1988

DATA DA DEVOLUÇÃO	ÚLTIMO DIA ÚTIL DA PRIMEIRA QUIZENA DO MÊS ANTERIOR	VALOR DEVOLVIDO EM DOLÁRES DOS EUA	COTAÇÃO USD PTAX COMPRA	RECURSOS DEVOLVIDOS AO CONTRIBUINTE EM REAIS	SALDO REMANESCENTE REGULARIZADO NO RERCT (R\$)	RENDIMENTOS OBTIDOS DO EXTERIOR (R\$)
					1.238.474.946,43	-
26/10/2016	15/09/2016	130.000.000,00	3,3326	433.238.000,00	805.236.946,43	-
26/09/2017	15/08/2017	30.000.000,00	3,1976	95.928.000,00	709.308.946,43	-
18/10/2017	15/09/2017	30.000.000,00	3,1255	93.765.000,00	615.543.946,43	-
26/10/2017	15/09/2017	30.000.000,00	3,1255	93.765.000,00	521.778.946,43	-
13/11/2017	13/10/2017	40.000.000,00	3,1572	126.288.000,00	395.490.946,43	-
16/11/2017	13/10/2017	20.000.000,00	3,1572	63.144.000,00	332.346.946,43	-
27/11/2017	13/10/2017	60.000.000,00	3,1572	189.432.000,00	142.914.946,43	-
30/11/2017	13/10/2017	60.000.000,00	3,1572	189.432.000,00	-	46.517.053,57
05/12/2017	14/11/2017	30.000.000,00	3,2834	98.502.000,00	-	98.502.000,00
13/12/2017	14/11/2017	10.000.000,00	3,2834	32.834.000,00	-	32.834.000,00

35. Assim, considerando que o sujeito passivo obteve rendimentos decorrentes de devolução de capital em dinheiro de participação societária detida no exterior e que tais rendimentos não foram oferecidos à tributação, efetuamos a apuração do imposto não declarado e recolhido apurado no ano-calendário de 2017, conforme quadro acima e efetuamos ao lançamento de ofício do imposto apurado no ajuste anual e a apuração da multa isolada pelo não pagamento do carnê-leão.

(...)

37. Logo, como apurou-se que o contribuinte omitiu rendimentos recebidos de fonte no exterior e não efetuou o recolhimento do imposto devido a título de carnê-leão, é cabível a aplicação da multa isolada, que deve incidir sobre o valor do imposto que deixou de ser pago em cada mês do ano-calendário, conforme “Demonstrativo de Multa Exigido Isoladamente”, constante do Auto de Infração.

(...)

39. Como no procedimento de fiscalização não observamos infringência ao disposto nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, citados no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, aplica-se a multa de 75% prevista no art. 44, I da Lei nº 9.430/96.

Ao cotejar as matérias de defesa com a autuação, o Colegiado de Piso reproduziu o exame da Autoridade lançadora e, ao final, assinalou que:

Refuto, ainda, a alegação de que a tributação da corrida por ocasião da adesão ao RERCT, seria definitiva, posto que tal fato não produz efeitos para além dos ativos objeto de regularização, na data da regularização, não havendo que se falar em inovação de critérios jurídicos pela exigência do imposto de renda apurado, em face do ganho cambial que excedeu o valor dos ativos regularizados, aí incluída a parcela do capital devolvido em 26/10/2016, para fins de quitação dos tributos pertinentes, que se reporta ao fato-gerador ocorrido em dezembro de 2014. É dizer, desde o ano-calendário de 2014, os ativos objeto da regularização passaram a integrar a DIRPF do sujeito passivo, sendo cabível a apuração de eventual imposto de renda decorrente do ganho cambial auferido na devolução do capital, ganho este que está sujeito, também, ao recolhimento do carnê-leão, conforme fundamentos do Termo de Verificação Fiscal, já transcritos.

(...)

O impugnante requer a exclusão dos encargos penais e moratórios, sob o argumento de ter agido em conformidade com as normas complementares da Lei.

Não obstante, a Solução de Consulta nº 678 da Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil, utilizada como fundamento do Termo de Verificação Fiscal, e acolhida nesse voto, em nada inova em termos de critérios jurídicos adotados no lançamento. Apenas explicita o sentido e alcance da legislação tributária pertinente.

Quanto às alegações deduzidas contra a aplicação da multa, exigida isoladamente, a exigência encontra respaldo na legislação tributária, assim como na jurisprudência administrativa, ao teor da Súmula CARF nº 147, que vincula esse colegiado, verbis:

De fato, o Recorrente insurge-se contra a Solução de Consulta Cosit 678/2017 ao fundamento de que o entendimento exarado no lançamento, na esteira do ato da RFB, mostra-se equivocado.

Afirma não poder ser tributado em razão da adesão do RERCT, e, caso pudesse ser tributado, seria por ganho de capital, o que não ocorreu no presente caso já que não houve resultado positivo. Em razão deste entendimento, assinala erro no critério jurídico do lançamento que ensejaria a nulidade da autuação.

Equivoca-se o Recorrente.

Em primeiro lugar, como bem ponderou o Colegiado de Piso, a regularização feita por adesão do RERCT não impede a tributação em razão de posterior diferença positiva entre o valor da devolução de capital e o valor constante na declaração de ajuste anual da pessoa física titular/quotista/acionista que receber a devolução, ou seja, por rendimentos posteriores à regularização.

Para que haja o benefício da extinção das obrigações tributárias que pudesse ser exigível em relação aos bens e direitos declarados no Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT), instituído pela Lei nº 13.254/16, seria necessária comprovação de correspondência inequívoca entre o fato gerador da obrigação tributária e os bens e direitos regularizados na Declaração de Regularização Cambial e Tributária (art. 5º, §2º, III, da Lei 13.254/16), o que não ocorreu no presente lançamento.

Art. 5º A adesão ao programa dar-se-á mediante entrega da declaração dos recursos, bens e direitos sujeitos à regularização prevista no caput do art. 4º e pagamento integral do imposto previsto no art. 6º e da multa prevista no art. 8º desta Lei.

§ 1º O cumprimento das condições previstas no caput antes de decisão criminal, em relação aos bens a serem regularizados, extinguirá a punibilidade dos crimes previstos:

§ 1º O cumprimento das condições previstas no caput antes de decisão criminal extinguirá, em relação a recursos, bens e direitos a serem regularizados nos termos desta Lei, a punibilidade dos crimes a seguir previstos, praticados até a data de adesão ao RERCT: (Redação dada pela Lei nº 13.428, de 2017)

(...)

§ 2º A extinção da punibilidade a que se refere o § 1º :

(...)

III - produzirá, em relação à administração pública, a extinção de todas as obrigações de natureza cambial ou financeira, principais ou acessórias, inclusive as meramente formais, que pudessem ser exigíveis em relação aos bens e direitos declarados, ressalvadas as previstas nesta Lei.

§ 3º (VETADO).

§ 4º (VETADO).

O Recorrente alega que o recebimento destes valores deu-se para garantir sua liquidez, permitindo que fizesse frente ao pagamento de valores decorrente do DERCAT. Essa afirmação é bastante para confirmar que a omissão de rendimentos descrita na presente autuação não guarda relação direta com a Regularização Cambial e Tributária, tratando-se de fato posterior, não alcançado pelo art. 5º, §2º, III, da Lei 13.254/16.

Assim é que a repatriação de bens e direitos não guarda relação, senão de forma indireta com a presente omissão de rendimentos descrita na autuação. São fatos geradores tributários distintos

Como bem apontou o Colegiado de Piso: os ativos objeto da regularização passaram a integrar a DAA do sujeito passivo, sendo cabível a apuração de eventual imposto de renda na devolução do capital, sujeito ao recolhimento do carnê-leão, conforme fundamentos do Termo de Verificação Fiscal.

A Autoridade Fiscal bem considerou que:

25. Assim, de acordo com a Solução de Consulta nº 678 - COSIT a diferença positiva entre o valor da devolução de capital em dinheiro e o valor constante na declaração de ajuste anual da pessoa física titular/quotista/acionista que receber a devolução, embora não seja ganho de capital na alienação de bens e direitos ou na liquidação/resgate de aplicações financeiras, configura aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica de renda e enquadra-se no art. 16 da IN SRF nº 208, de 27 de setembro de 2002, estando sujeito à tributação sob a forma de recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão) no mês do recebimento e na Declaração de Ajuste Anual.

26. O entendimento da RFB é de que a devolução de capital em dinheiro não se trata de alienação, portanto, não há que se falar em aplicação das disposições contidas na IN SRF nº 118/2000 e tampouco na diferenciação entre a tributação para investimentos efetuados originariamente em reais ou em moeda estrangeira. Ademais, não se pode aplicar entendimento que implique no diferimento da tributação, visto que ela, no carnê-leão, deve ocorrer necessariamente no mês do recebimento do rendimento.

Portanto, resta afastada a alegação de impossibilidade do presente lançamento e o cancelamento da autuação sob este fundamento.

Relativamente à alegação de erro no critério jurídico do lançamento, na medida em que estar-se-ia diante a um possível ganho de capital, melhor sorte não guarda ao recorrente.

No recebimento de valores a título de devolução de capital não existe alienação, na medida em que o capital devolvido jamais deixou de ser propriedade do acionista/quotista/titular. Sendo assim, correta a posição da RFB exarada na SC COSIT nº 678/2017, no sentido de que esta situação não se amolda ao previsto no art. 24 da MP nº 2158-35, de 2001, nem no art. 117 do RIR/1999, ou seja, não se amolda ao ganho de capital. Soma-se o fato de que a participação societária não se enquadra como aplicação financeira.

A Cosit/RFB, na Consulta citada, concluiu, com acerto, que

11. O art. 24 da MP nº 2158-35, de 2001, acima transcrito, trata de ganho de capital na alienação de bens e direitos e na liquidação e resgate de aplicações financeiras de propriedade de pessoa física, adquiridos, a qualquer título, em moeda estrangeira.

11.1. A IN RFB nº 1.585, de 31 de agosto de 2015, dispõe sobre o Imposto sobre a Renda (IR) incidente sobre os rendimentos e ganhos líquidos auferidos nos mercados financeiro e de capitais. Cabe salientar que, em cotejo com as aplicações financeiras discriminadas nessa IN, a participação acionária detida pelo Consulente na empresa situada no exterior não se enquadra como aplicação financeira.

11.2. Em razão de ambos serem ganhos líquidos auferidos com alienação de participações societárias, o art. 56, § 1º, inciso II, da mesma IN, a seguir transcrito, equiparou, para efeito de incidência do Imposto sobre a Renda, a ganhos líquidos no mercado de capitais os ganhos líquidos auferidos pelas pessoas jurídicas, na alienação dessas participações, fora de bolsa:

(...)

11.3. Porém, na devolução do capital em dinheiro não existe alienação, pois o capital devolvido não havia deixado de ser propriedade do acionista/quotista/titular em referência. Desse modo, a situação descrita pelo Consulente não se amolda ao previsto no art. 24 da MP nº 2158-35, de 2001, nem no art. 117 do RIR/1999. Reitero que, além disso, em cotejo com a IN RFB nº 1.585, de 2015, a participação societária não se enquadra como aplicação financeira.

(...)

13. A diferença positiva entre o valor da devolução de capital em dinheiro e o valor constante na declaração de ajuste anual da pessoa física titular/quotista/acionista que receber a devolução, embora não seja ganho de capital na alienação de bens e direitos ou na liquidação/resgate de aplicações financeiras, configura aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica de renda conforme dispõe o art. 43 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN):

(...)

14. Por não ser alcançada por isenção, o rendimento resultante da diferença positiva auferida na devolução de capital está sujeito ao Imposto sobre a Renda previsto nos arts. 1º a 3º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, abaixo mencionados:

(...)

16. O rendimento correspondente à diferença positiva entre o valor devolvido do capital em dinheiro de pessoa jurídica situada no exterior e respectivo valor da participação acionária enquadra-se no art. 16 da IN SRF nº 208, de 27 de setembro de 2002, estando sujeito à tributação sob a forma de recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão) no mês do recebimento e na Declaração de Ajuste Anual:

(...)

17. Saliento que, de acordo com o § 1º do art. 1º e caput do art. 16 acima citados, consideram-se recebidos os rendimentos e ganhos de capital no mês em que primeiro ocorrer o pagamento, crédito, emprego, entrega ou remessa ao beneficiário. Além disso, os limites de dedução por dependente mencionado no inciso II do § 3º do mesmo art. 16 e também as alíquotas da tabela progressiva a serem utilizadas na determinação da base de cálculo do Imposto sobre a Renda estão atualmente dispostas na IN RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014.

Art. 3º Os recursos, bens e direitos de origem lícita de residentes no País objeto de regularização são os seguintes:

(...)

IV - recursos, bens ou direitos de qualquer natureza, integralizados em empresas estrangeiras sob a forma de ações, integralização de capital, contribuição de capital ou qualquer outra forma de participação societária ou direito de participação no capital de pessoas jurídicas com ou sem personalidade jurídica;

(...)

Art. 7º Deverá constar na Dercat:

(...)

§ 3º Para fins de atribuição do valor em Real dos recursos objeto de regularização deverá ser observado:

(...)

III - para os ativos referidos no inciso IV do caput do art. 3º, o valor do patrimônio líquido, proporcionalmente à participação societária ou direito de participação do declarante no capital da pessoa jurídica, apurado em 31 de dezembro de 2014, conforme balanço patrimonial levantado nessa data;

(...)

(Sem grifos no original)

21. Para orientar sobre o correto preenchimento da Declaração de Regularização Cambial e Tributária (Dercat), a RFB expediu a publicação "Dercat - Perguntas e Respostas 1.3", aprovada pelo Ato Declaratório Interpretativo nº 5, de 11 de julho de 2016, e alterações. Em relação a tais rendimentos frutos e acessórios auferidos após 31 de dezembro de 2014, consta a seguinte orientação na resposta à pergunta nº 28 da referida publicação:

"28) Em relação aos rendimentos, frutos e acessórios após 31 de dezembro de 2014 dos bens declarados, preciso declará-los também?

Sim. Os rendimentos, frutos e acessórios, obtidos no ano-calendário de 2015 e seguintes, decorrentes do aproveitamento, no exterior ou no País, dos recursos, bens ou direitos constantes da Dercat deverão ser incluídos:

I - para pessoas físicas: em declaração retificadora de ajuste anual do ano calendário em que o rendimento foi auferido;

II - para pessoas jurídicas: na escrituração contábil societária e em DCTF

Ambas terão de respeitar ato normativo do BCB (Circular BCB nº 3.787, de 2016) e terão efeito de denúncia espontânea.

Como tais rendimentos são posteriores a 31 de dezembro de 2014, o imposto a ser pago será na alíquota normal, acrescido de juros moratórios.

(Art. 4º, §§ 2º e 7º, da Lei nº 13.254, de 13 de janeiro de 2016, Arts. 15, 16, 19, 22 e 23 da Instrução Normativa RFB nº 1.627, de 11 de março de 2016 e Circular BCB nº 3.787, de 2016)."

(Sem grifos no original)

O Recorrente assinala que por ser devolução de capital relativos a investimento efetuado em moeda estrangeira não haveria tributação. Entretanto, como bem ponderou o Colegiado de Piso: *O entendimento da RFB é de que a devolução de capital em dinheiro não se trata de alienação, portanto, não há que se falar em aplicação das disposições contidas na IN SRF nº 118/2000 e tampouco na diferenciação entre a tributação para investimentos efetuados originariamente em reais ou em moeda estrangeira. Ademais, não se pode aplicar entendimento que implique no diferimento da tributação, visto que ela, no carnê-leão, deve ocorrer necessariamente no mês do recebimento do rendimento.* Filio-me a este entendimento, motivo pelo qual resta afastada a alegação do Recorrente.

No mais, o Recorrente insurge-se contra a aplicação concomitante da multa de ofício e isolada, e assinala entendimento no sentido da inaplicabilidade da Súmula CARF 147 ao presente caso, sob pena de afronta ao não confisco.

Este argumento, não apresentado na defesa, contrapõe a decisão de piso, motivo pelo qual é conhecido (alínea C, §4º, do art 16, do Decreto 70.235/72).

Conhecida alegação, merece ser, de pronto, afastada.

O fato de os precedentes da Súmula CARF 147, devidamente aplicada pelo Acórdão Recorrido, não tratarem de RERCT, não impede sua aplicação, já que a situação descrita nos autos em nada inova, em termos de critérios jurídicos, os critérios adotados para a elaboração do entendimento sumulado neste Conselho.

Súmula CARF nº 147

Somente com a edição da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%).

As multas impostas decorrem de práticas distintas: a omissão de rendimentos e a falta de recolhimento do IR pelo carnê leão. Desta forma, não há se cogitar em impossibilidade de aplicação simultânea das penalidades.

A respeito da alegação de que a aplicação simultânea ofende preceito do não confisco, cumpre reafirmar que este Conselho não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, conforme dispõe a Súmula CARF nº 2, já reproduzida.

O Recorrente assinala, ainda, que adimpliu todas as obrigações previstas no RERCT, de forma que devem ser excluídos do lançamento as penalidades e acréscimos moratórios pelo suposto descumprimento da obrigação, uma vez que o comportamento da administração pública mostra-se contraditório – *a Administração Tributária por um lado incentiva e permite o ingresso dos recursos para fins de adesão e, de outro, apenas o contribuinte que age dessa forma, tributando recursos ingressados para fins de pagamento de tributo, e multa como se de renda se tratasse.*

Equivoca-se o Recorrente. Não houve comportamento contraditório da Administração Tributária, que agiu conforme determina a legislação e de forma vinculada, respeitado art. 142, do CTN.

Doutro lado, é preciso considerar que a boa fé e a intenção do contribuinte não são suficientes para eximi-lo da sua responsabilidade, conforme disciplina o art. 136, do CTN:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Alternativamente, o Recorrente pede o cancelamento total da multa de isolada imposta.

A Solução de Consulta Cosit 678/2017 bem aponta que: *a devolução de capital, correspondente à participação acionária regularizada no âmbito do RERCT, de pessoa jurídica situada no exterior, recebida por pessoa física residente no Brasil, transferidos ou não para o País está sujeita à tributação sob a forma de recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), no mês do recebimento, e na Declaração de Ajuste Anual, calculados conforme a tabela progressiva mensal e anual, respectivamente.*

De fato, o Recorrente omitiu rendimentos recebidos de fonte no exterior e não efetuou o recolhimento do imposto devido a título de carnê leão, de forma a ser cabível a aplicação da multa isolada, que deve incidir sobre o valor do imposto que deixou de ser pago em cada mês do ano-calendário.

Neste sentido e considerando os termos da alínea “a” II, do art 44, da Lei 9430/96, reproduzido no Relato Fiscal, cabível a multa isolada.

Acolhidos os fundamentos da decisão de 1ª instância como razão de decidir, resta mantida a autuação.

CONCLUSÃO.

Pelo exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso, exceto quanto à matéria relativa à inconstitucionalidade, e, na parte conhecida, por negar provimento ao recurso.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly