



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

Processo nº 12448.726462/2012-22
Recurso nº De Ofício
Acórdão nº 2201-002.393 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de maio de 2014
Matéria IRPF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado DANIEL VALENTE DANTAS

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2008

RESPONSABILIDADE DE TERCEIRO. PESSOA NÃO-RESIDENTE. NÃO CONFIGURAÇÃO.

Terceira pessoa que não é integrante da relação jurídica tributária, apenas pode ser responsabilizada tributariamente por dívida do contribuinte nas hipóteses previstas em lei. Não cabe imputação de responsabilidade tributária a terceira pessoa por presunção.

IRPF. FATO GERADOR. AQUISIÇÃO DA DISPONIBILIDADE JURÍDICA OU ECONÔMICA DA RENDA. ART. 43 DO CTN.

O art. 43 do CTN determina que o fato gerador do imposto sobre a renda ocorre com a aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica da renda. Para fins de incidência do imposto sobre a renda, é necessário que se determine a renda percebida por cada contribuinte. Em não sendo possível determinar de forma individualizada a renda auferida por cada contribuinte, não resta configurado o fato gerador do imposto sobre a renda.

SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124, I DO CTN. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

A solidariedade tributária prevista no art. 124, I do CTN se justifica quando as partes realizam conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, caracterizando interesse comum. A simples existência de interesse econômico das partes em determinada situação não caracteriza o interesse comum para fins da solidariedade tributária prevista no art. 124, I do CTN, pois as partes podem estar interessadas economicamente no fato, mas em posições divergentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao Recurso de Ofício. Vencido o Conselheiro Francisco Marconi de Oliveira, que deu provimento parcial ao Recurso de Ofício para restabelecer a exigência relativamente às pessoas físicas. Fizeram sustentação oral pela Fazenda Nacional o Dr. Moisés de Sousa Carvalho Pereira e pelo Contribuinte o Dr. Francisco Antunes Maciel Müssnich, OAB/RJ 28.717.

Assinado Digitalmente

MARIA HELENA COTTA CARDOZO - Presidente.

Assinado Digitalmente

NATHÁLIA MESQUITA CEIA - Relatora

EDITADO EM: 12/08/2014

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARIA HELENA COTTA CARDOZO (Presidente), GUSTAVO LIAN HADDAD, GUILHERME BARRANCO DE SOUZA (Suplente convocado), FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, EDUARDO TADEU FARAH, NATHALIA MESQUITA CEIA. Presente aos julgamentos o Procurador da Fazenda Nacional, Dr. JULES MICHELET PEREIRA QUEIROZ E SILVA.

Relatório

Por meio do Auto de Infração de fls. 283 lavrado em 28/05/2012, exige-se do Contribuinte – DANIEL VALENTE DANTAS, na condição de responsável solidário, o montante de R\$ 38.296.441,05 de imposto de renda da pessoa física, R\$ 11.626.799,50 de juros de mora e R\$ 57.444.661,58 de multa de ofício qualificada, referente ao ano-calendário 2008, decorrente de omissão de rendimentos recebido de pessoa jurídica.

O Termo de Constatação do Auto de Infração consta nos autos às fls. 263 e seguintes.

As empresas Telemar Norte Leste S/A (Telemar) e a Tele Norte Leste Participações publicaram fato relevante dando conhecimento ao início das negociações para aquisição do controle acionário indireto da Brasil Telecom Participações e Brasil Telecom S/A.

Entretanto, existiam diversas demandas judiciais acerca do controle da Brasil Telecom Participações e Brasil Telecom S/A, fato que acabava por prejudicar a pretendida aquisição das empresas Telemar Norte Leste S/A (Telemar) e a Tele Norte Leste Participações.

Assim, com vistas a efetiva aquisição, as empresas Telemar Norte Leste S/A (Telemar) e a Tele Norte Leste Participações firmaram um acordo com a partes litigantes (pessoas físicas, pessoas jurídicas, fundos de investimento) no sentido de que desistissem de suas ações judiciais. O referido acordo foi firmado em 24/04/2008, por intermédio de uma Escritura Pública de Transação, Renúncia e Quitação, pelo qual todas as partes envolvidas, resolveram por fim às demandas judiciais existentes e prevenir novas demandas.

As referidas controvérsias seriam discutidas em sede de juízo arbitral com o intuito de definir a indenização que compete a cada parte. As partes que elegeriam o árbitro.

Por sua vez, a Telemar Norte Leste S/A (Telemar) e a Tele Norte Leste Participações estimariam o valor de indenizações a serem pagas e depositariam em uma conta de custódia para que, quando da decisão arbitral, os valores fossem devidamente repartidos entre os beneficiários.

Tal procedimento afastaria as pendências judiciais, fato que viabilizaria a aquisição da Brasil Telecom Participações e Brasil Telecom S/A pelas empresas Telemar Norte Leste S/A (Telemar) e a Tele Norte Leste Participações com maior segurança.

Assim, um depósito no valor de R\$ 139.270.000,00 (valor estimado das indenizações, ainda não liquidadas) foi efetuado pela Telemar Norte Leste S/A em favor das partes litigantes.

A empresa Prime Consultoria LTDA, cuja representante é a Sra. Verônica Valente Dantas, irmã do Contribuinte, e potencialmente uma das beneficiárias, restou como entidade custodiante do depósito até o momento que a decisão arbitral liquidasse as indenizações.

Embora o Contribuinte se refira ao valor de R\$ 139.270.000,00 depositado pela Telemar Norte Leste S/A a favor das partes como indenização, a fiscalização ressalta que não é esta a natureza do pagamento, seja em razão do interesse das partes na Brasil Telecom, seja pelo fato da Telemar Norte Leste S/A nunca ter constado como Ré ou Autora nas demandas judiciais, razão pela qual a Telemar não teria motivo ou obrigação para pagar ou efetuar qualquer pagamento a título de indenização as partes litigantes.

Em 19/05/2011, a NG9 Participações LTDA (que possui o mesmo CNPJ da Prime Consultoria LTDA) informou à fiscalização que, na qualidade de depositária, os valores cabíveis a cada credor ainda não haviam sido apurados e distribuídos, sendo que o quinhão de cada credor será determinado por um terceiro mediante arbitragem, em até 05 anos.

A sociedade Prime Consultoria LTDA apresentou DIPJ do ano-calendário 2008 com o nome empresarial de NG9 Participações LTDA contabilizando a quantia em pauta no item 22 “Outras contas”.

A fiscalização concluiu que desde 25/04/2008 a quantia de R\$ 139.270.000,00 já pertencia aos beneficiários pessoas físicas e jurídicas. Isso porque o argumento para a não-tributação desse valor é que o fato gerador encontrava-se sujeito à condição suspensiva (eleição do árbitro pelas partes litigantes). Porém, entende a fiscalização que como as partes ainda não elegeram o árbitro, mesmo passados 50 meses da data de assinatura do acordo, não haveria condição suspensiva a ser observada, devendo a tributação ocorrer de imediato.

Ao sentir da fiscalização, como a quantia já pertencia aos beneficiários desde 25/04/2008 e até a lavratura do auto de infração não foi oferecida à tributação pelos mesmos, resta configurada, em tese, fraude e conluio entre os diversos beneficiários. A autoridade fiscal entende que houve a ocorrência de um ajuste premeditado entre os beneficiários pessoas físicas e jurídicas (partes litigantes) visando impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal. Assim, qualificou a multa de ofício em 150%.

Por fim, a fiscalização apurou o interesse comum entre o Contribuinte e as diversas pessoas físicas e jurídicas no depósito efetuado pela Telemar Norte Leste S/A às partes litigantes, razão pela qual atribuiu responsabilidade solidária entre as partes beneficiárias, lançando o crédito tributário na figura do Contribuinte ora em questão.

A ciência do lançamento ao Contribuinte foi pessoal e realizada por meio de seu procurador (instrumento de mandato à fls. 289), em 31/05/2012, conforme consta no Termo de Encerramento do Auto de Infração às fls. 292/293.

Com objetivo de cientificar os demais sujeitos passivos solidários da exigência tributária, a fiscalização lavrou os Termos de Sujeição Passiva Solidária às fls. 293/343, em nome das pessoas físicas e jurídicas abaixo elencadas, e os encaminhou pela via postal aos respectivos domicílios fiscais.

Sujeito Passivo Solidário	CPF/CNPJ	Termo de sujeição passiva solidária – (fls.)	Data recebimento do Termo (AR)
Opportunity Equity Partners Administradora de Recurso	01.761.273/0001-11	309/310	18.06.12
OPP I Fundo de Investimentos em Ações	00.083.181/0001-67	327/328	16.06.12
Opportunity Asset Management Ltda.	68.579.218/0001-86	333/334	18.06.12
Opportunity Invet II Ltda.	01.969.204/0001-06	342/343	16.06.12
Opportunity Lógica II FIA	00.185.259/0001-54	330/331	16.06.12
Timepart Participações Ltda.	02.338.536/0001-47	318/319	16.06.12
Opportunity Lógica Rio Consultoria e Participações Ltda.	01.909.405/0001-00	336/337	18.06.12
Printel Investimentos S/A (News Investimentos e Participações S/A)	02.620.949/0001-10	315/316	16.06.12
Telecom Holding S/A	02.621.133/0001-00	321/322	16.06.12
Teleunion S/A	02.605.026/0001-99	324/325	16.06.12
Opportunity Consultoria Ltda	01.608.569/0001-05	339/340	18.06.12
Opportunity Investimentos Ltda.	03.605.085/0001-20	312/313	18.06.12
Verônica Valente Dantas	262.853.205-00	294/297	18.06.12
Arthur Joaquim de Carvalho	147.896.475-87	303/304	18.06.12
Dório Ferman	003.995.074-34	300/301	16.06.12
Danielle Silbergleid Ninio	016.744.087-06	306/307	18.06.12

O Contribuinte apresentou Impugnação (fls.349) tempestiva, em 02/07/2012, aduzindo:

- **Nulidade por ofensa ao art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN).** Entende que o art. 142 do CTN foi violado, pois não houve a determinação dos elementos do crédito tributário. Não é lícita a atribuição de um valor global a diversos sujeitos passivos, sem identificação do montante cabível a cada um e a alíquota aplicável a cada caso, ao assim proceder, a fiscalização desconsiderou que alguns dos signatários do acordo e possíveis beneficiários dos recursos são Fundos de Investimentos, isentos do imposto de renda. Argumenta que a fiscalização desconsiderou, ainda, as diferenças de alíquotas e deduções aplicáveis a cada caso e também aos regimes – competência ou caixa – que exigem tratamento diferenciado entre pessoas naturais e jurídicas. Desconsiderou a natureza indenizatória dos eventuais valores a serem recebidos, que não seriam tributados pelo imposto de renda.
- **Nulidade por cerceamento de defesa do Contribuinte** ao deixar de atribuir o exato valor que seria devido a cada suposto sujeito passivo, considerado equivocadamente devedor solidário do imposto de renda ora exigido, o auto de infração também incorreu em nulidade por cercear o direito de ampla defesa do defendente. Alega que a fiscalização não permitiu ao defendente desenvolver defesa em relação a: (1) aplicação da isenção sobre as parcelas do valor a serem eventualmente atribuídas aos fundos; (2) aplicação das deduções cabíveis e corretas alíquotas aplicáveis aos eventuais beneficiários pessoas físicas e jurídicas e (3) a não incidência de IR sobre valores a serem pagos a título de recomposição do patrimônio.
- **Inaplicabilidade do artigo 124, I do CTN.** A fiscalização presumiu, sem fazer qualquer prova, que todos os possíveis beneficiários teriam interesse comum na situação que constituiria o fato gerador do imposto de renda, julgando aplicável o disposto no artigo 124, I do CTN. A situação que constitui o fato gerador do imposto de renda, no caso, é a disponibilidade econômica ou jurídica do valor depositado pela Telemar. Os interesses das partes em relação a essa situação são absolutamente antagônicos; havendo um único montante a ser distribuído, do qual cada parte poderá pleitear o recebimento de uma parcela, quanto maior for o valor atribuído a qualquer uma delas, menor será o valor atribuído às demais. O fato de os signatários do acordo desejarem o desfecho do negócio não significa que cada uma das partes tenha interesse comum em relação ao montante a que cada uma fará jus.
- **Não ocorrência do fato gerador.** A fiscalização entendeu que o fato gerador do imposto de renda teria ocorrido em 25/04/2008, data em que o valor objeto do acordo foi transferido pela Telemar ao agente custodiante. A incerteza quanto ao recebimento e a iliquidez quanto ao valor impedem a caracterização do fato gerador do imposto de renda. Não há dúvida quanto ao fato de que o Contribuinte não recebeu parcela da quantia sob custódia da Prime. Sendo o Contribuinte submetido ao regime de caixa para apuração do IRPF é insubsistente a exigência pretendida na autuação. Mesmo que o Contribuinte estivesse submetido ao regime de competência, o que não é o caso, não teria ocorrido o fato gerador do imposto de renda, constituído na disponibilidade econômica e jurídica das receitas. A disponibilidade dos recursos dependente do resultado efetivo da arbitragem, com a apuração correta dos montantes atribuídos a cada pessoa natural, jurídica ou fundo de investimento que sofreu danos, nesse momento a Prime fará jus inclusive à remuneração pelo serviço prestado na qualidade de custodiante. Não há interesse em manter o dinheiro indisponível sob a custódia da Prime. Há, contudo, uma condição pactuada entre as partes que impede tal distribuição enquanto não verificada. O acordo de custódia (*Agency Agreement*) prevê claramente na cláusula 5.1 o prazo de 05 anos, podendo ser renovado por igual período, para finalização do contrato, o prazo está em vigor, pois transcorreram apenas 04 anos e as partes não ficaram inertes. Tal condição atende perfeitamente ao disposto nos artigos 116 e 117 do CTN e 121 e 122 do Código Civil, sendo, pois legítima e válida. Em razão do disposto no art. 117 do CTN, as condições que influenciam a definição do *quantum* a ser recebido pelo contribuinte, suspendem a ocorrência do fato gerador do imposto de renda. Ainda que a condição suspensiva legitimamente pactuada entre os signatários do acordo pudesse ser desconsiderada, seria necessária a comprovação de que todos os entes apontados como sujeitos passivos da obrigação tributária adquiriram

disponibilidade econômica e jurídica dos valores custodiados pela Prime. O simples fato de as pessoas indicadas como sujeitos passivos do crédito tributário constarem entre os signatários do acordo não lhes assegura o direito ao recebimento do montante em poder da PRIME; existe apenas mera expectativa de direito que não pode sustentar a ocorrência do fato gerador.

- **Não incidência do imposto de renda sobre verbas que o Contribuinte eventualmente venha a fazer jus.** A efetiva natureza dos valores a serem distribuídos entre os possíveis beneficiários será apurada no processo de arbitragem, em que cada parte interessada poderá pleitear parte do valor custodiado. Ocorre que o Contribuinte não era parte demandante nos processos encerrados em razão da transação que pôs fim nos litígios e justificaram o pagamento efetuado pela TELEMAR. Ainda que o Contribuinte pretendesse pleitear no processo de arbitragem o direito ao recebimento de alguma parcela, tal verba não seria tributável por se tratar fundamentalmente de dano “reputacional”. O Contribuinte sofreu gravíssimos danos morais e “reputacionais” em razão das ilegalidades cometidas por seus adversários na disputa pelo controle da Brasil Telecom. A não incidência do IRPF sobre verbas recebidas a título de dano moral já foi definitivamente julgada pela 1ª Seção do STJ, em julgamento submetido ao regime do art. 543-C do Código de Processo Civil (julgados repetitivos). Deve-se destacar, ainda, a imutabilidade da natureza indenizatória da verba custodiada pela Prime diante do fato desta ter sido paga por terceiro interessado (Telemar) em virtude de transação.
- **Não incidência do imposto de renda sobre verbas de natureza indenizatória às quais os demais signatários do acordo venham a fazer jus.** É fato notório e amplamente reconhecido pelo Termo de Constatação que os signatários do acordo eram partes em ações judiciais no Brasil e no exterior sobre o controle da Brasil Telecom e, no âmbito dessa disputa, eram demandadas reparações por diversas ilegalidades. Para aceitar a extinção imediata das ações, os signatários do acordo exigiram o pagamento de um montante pelo qual seria conferida quitação integral dos danos sofridos. Os valores a serem recebidos pelos beneficiários terão, portanto, natureza indenizatória, já que se prestarão a reparar danos patrimoniais efetivamente sofridos pelas partes indenizáveis. A Telemar assumiu legal e legitimamente esta obrigação, viabilizando assim o negócio que lhe interessava. O fato de a Telemar não assumir “culpa” na transação não retira o caráter indenizatório do valor pago. Nesse sentido entende o STJ ao afirmar que “o fato de o montante ter sido fruto de transação em nada altera a conotação jurídica dos valores envolvidos” para fins de definição da incidência do imposto de renda. A não incidência do IR sobre verbas indenizatórias, pagas como forma de reparação de danos sofridos pela parte indenizada, como ocorrerá no caso concreto, é amplamente reconhecida pela jurisprudência administrativa e judicial.
- **A inaplicabilidade da multa lançada.** As premissas e as conclusões que ensejaram a aplicação da multa em dobro estão absolutamente equivocadas. O desejo das partes envolvidas na distribuição dos valores custodiados pela Prime é evidente; nenhuma parte terá seus danos ressarcidos até que tal distribuição se efetive. Para que ocorra a fraude definida pelo artigo 72 da Lei nº 4.502/64 é necessário demonstrar, além da intenção de postergar o pagamento do imposto, que o contribuinte teve a intenção de empregar meios ilícitos, “fraudulentos” para obter a economia fiscal. Para que ocorra o conluio, é necessária a comprovação do ajuste doloso entre duas pessoas visando atingir os efeitos da fraude. No caso, não foi imputada às partes a adoção de qualquer medida ilícita, a ocultação ou dissimulação dos fatos, apresentação de documentos inidôneos. A fiscalização teve acesso a todos os documentos e não desqualificou nenhum deles. Trata-se de mera divergência quanto ao momento da ocorrência do fato gerador do imposto ou à natureza das rubricas, o que, por si só, não pode deflagrar a multa de 150%.
- **Inexigibilidade dos juros de mora sobre a multa de ofício** por entender não haver arcabouço legal que a ampare.

As demais pessoas físicas e jurídicas sobre as quais houve emissão de Termo de Sujeição Passiva Solidária também apresentaram impugnações:

Sujeito Passivo Solidário	CPF/CNPJ	Impugnação – (fls.)	Data impugnação
Opportunity Equity Partners Administradora de Recurso	01.761.273/0001-11	9043/9091	17.07.12
OPP I Fundo de Investimentos em Ações	00.083.181/0001-67	3682/3731	17.07.12
Opportunity Asset Management Ltda.	68.579.218/0001-86	2332/2380	17.07.12
Opportunity Invet II Ltda.	01.969.204/0001-06	9705/9753	17.07.12
Opportunity Lógica II FIA	00.185.259/0001-54	2969/3018	17.07.12
Timepart Participações Ltda.	02.338.536/0001-47	7743/7791	17.07.12
Opportunity Lógica Rio Consultoria e Participações Ltda.	01.909.405/0001-00	5684/5730	17.07.12
Printel Investimentos S/A (News Investimentos e Participações S/A)	02.620.949/0001-10	5024/5730	17.07.12
Telecom Holding S/A	02.621.133/0001-00	4371/4419	17.07.12
Teleunion S/A	02.605.026/0001-99	2283/2331	17.07.12
Opportunity Consultoria Ltda	01.608.569/0001-05	6434/6482	17.07.12
Opportunity Investimentos Ltda.	03.605.085/0001-20	7093/7141	17.07.12
Verônica Valente Dantas	262.853.205-00	1536/1583	05.07.12
Arthur Joaquim de Carvalho	147.896.475-87	1271/1318	05.07.12
Dório Ferman	003.995.074-34	1426/1474	05.07.12
Danielle Silbergleid Ninio	016.744.087-06	1600/1609	17.07.12

Com exceção de Danielle Silbergleid Ninio, todos os sujeitos passivos solidários acima elencados pretenderam demonstrar a improcedência do lançamento sustentando basicamente as mesmas razões de fato e de direito aduzidas na Impugnação apresentada pelo Contribuinte.

Danielle Silbergleid Ninio apresentou Impugnação contestando o Termo de Sujeição Passiva Solidária lavrado em seu nome. Entende que para intimação da sociedade estrangeira Opportunity Prime Investment Services Ltda. foi emitido o Termo de Sujeição Passiva Solidária em seu nome, sob o argumento de que esta seria procuradora da empresa. Alega que não é procuradora da empresa e, por esse motivo, não pode receber intimações em seu nome, tendo apenas atuado como mandatária, com poderes específicos para celebração do acordo com a Telemar. Afirma que tal mandato além de lhe conferir poderes específicos possuía prazo de validade de 01 mês, a partir da data de sua assinatura, expirando assim em 22/05/2008, conforme expressamente consignado no documento. Por esse motivo, defende que a intimação pretendida pelo auditor fiscal não pode ser realizada por meio da peticionária, sendo, portanto, inválida e ineficaz. Acrescenta que a intimação somente pode ser feita por

intermédio de procurador se pessoalmente, o que não é o caso da presente, que foi realizada pela via postal. Destaca ainda a inaplicabilidade da solidariedade à peticionária pelos seguintes motivos: (1) não é signatária do acordo, (2) o auto de infração não atribuiu à peticionária a condição de sujeito passivo solidário, (3) não existe previsão legal para responsabilidade solidária por débito fiscal unicamente em razão da “condição de procuradora” e (4) a peticionária não é procuradora da sociedade estrangeira Opportunity Prime Investment Services Ltda.

Em 05/07/2012, além das Impugnações, os sujeitos passivos Arthur Joaquim de Carvalho e Verônica Valente Dantas apresentaram os requerimentos às fls. 1.320/1.321 e 1.587/1.589, respectivamente.

No requerimento, às fls. 1.320/1.321, o sujeito passivo solidário Arthur Joaquim de Carvalho defende que foi indevida e extensão do Termo de Sujeição Passiva Solidária nº 03 em relação à Global Investment and Consulting Inc., sociedade com sede no exterior. Diz que não é e nem era na data da intimação (05/06/2012), representante legal, administrador, diretor ou procurador dessa entidade e, portanto, não possui poderes de representação para receber citação ou intimação em nome da mesma. Afirmar que se desligou do Grupo Opportunity no final de 2010 e renunciou mediante instrumento próprio ao cargo de diretor da Global Investment and Consulting Inc. Em 01/12/2011. Requer que seja declarada a invalidade e ineficácia da intimação realizada exclusão imediata do seu nome como representante legal da Global Investment and Consulting Inc. do sistema da Receita Federal do Brasil. Para fazer prova de suas alegações juntou documentos às fls. 1.322/1.423.

Às fls. 1.587/1.589, o sujeito passivo Verônica Valente Dantas também discorda da responsabilidade tributária a ela imputada em relação às empresas Opportunity Fund, Opportunity Equity Partners Ltda., Invest III, Inc. e Opportunity Asset Management Inc., todas com sede no exterior. Alega que não é representante legal dessas entidades e, portanto, não possui poderes para receber citações ou intimações em nome de qualquer uma delas. Reconhece que atuou como mandatária dessas entidades estrangeiras, com poderes específicos para celebração de instrumento particular de acordo com a Telemar em 25/04/2008. Defende, contudo, que diante da inexistência de poderes outros que não os especificados no mandato para conclusão daquele negócio e considerando ainda a extinção e tais mandatos, foram indevidas as intimações pretendidas pelo auditor fiscal. Requer que seja declarada a invalidade e ineficácia das intimações realizadas e exclusão imediata do seu nome como procuradora das entidades Opportunity Fund, Opportunity Equity Partners Ltda., Invest III, Inc. e Opportunity Asset Management Inc. do sistema da Receita Federal do Brasil. Acompanham o requerimento documentos às fls. 1.590/1.597.

A 7ª Turma da DRJ/RJ1, em 12/12/2012, proferiu do acórdão 12.51.349 de fls. 9.756 que julgou procedente a Impugnação, nos seguinte termos:

- Não reconheceu a nulidade do Auto de Infração, pois foram observados todos os requisitos atinentes à formalização da exigência fiscal não restando configurada as hipóteses de nulidade previstas nos incisos do art. 59 do Decreto nº 70.235/72. Assim, uma vez que o Termo de Constatação apresentou de forma clara os fatos levantados, as conclusões, bem como a infração imputada aos sujeitos passivos solidários não foi vislumbrado qualquer falha ou imprecisão na descrição dos fatos que deram ensejo à autuação, não havendo que se falar em prejuízo ao direito de defesa e nulidade do Auto de Infração.
- Inobservância no inciso I do art. 23 do Decreto nº 70.235/72, uma vez que os representantes das sociedades domiciliadas em paraísos fiscais (Opportunity Prime Investment Services Ltda., Opportunity Fund, Opportunity Equity Partners Ltda., Global Investment and Consulting Inc.,

Invest III, Inc. e Opportunity Asset Management Inc.) não foram intimados pessoalmente do Auto de Infração. Danielle Silbergleid Ninio, Arthur Joaquim de Carvalho e Verônica Valente Dantas não tinham poderes para representar as empresas domiciliadas no exterior junto ao Fisco, quer por força de mandato ou por serem representantes legais das referidas pessoas jurídicas. Desta feita, concluiu que foi indevida a lavratura do Termo de Sujeição Passiva Solidária às fls. 306/307 em nome de Danielle Silbergleid Ninio, o qual deve ser considerado ineficaz. Pelos mesmos motivos, também compreendeu que deve ser afastada a responsabilidade solidária de Verônica Valente Dantas e de Arthur Joaquim de Carvalho que eventualmente possa decorrer da “extensão” do Termo de Sujeição Passiva Solidária nº 02 às fls. 294/295 e do Termo de Sujeição Passiva Solidária nº 03 às fls. 303/304 pretendida pela fiscalização.

- Apontou que não se cogita em inserir no pólo passivo da obrigação tributária o referido “grupo econômico”, uma vez que destituído de personalidade jurídica. Também não há como dizer que as partes que compõem esse “grupo econômico” adquiriram automaticamente disponibilidade econômica ou mesmo jurídica de renda, pois o direito a crédito ainda depende do procedimento de arbitragem, conforme acordado pelas partes que celebraram o Instrumento Particular de Acordo. Ainda que se diga que “a nomeação do árbitro é de exclusiva responsabilidade dos próprios beneficiários pessoas físicas e jurídicas”, deve ser considerado que o fato gerador do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade, econômica ou jurídica, da renda ou proventos e o depósito por si só não configura a aquisição de disponibilidade pelos beneficiários do Acordo.
- Concluiu que enquanto não determinada a proporção que caberá a cada uma das partes que se beneficiará do pagamento efetuado pela Telemar, o que a princípio ocorrerá somente depois de encerrado o processo de arbitragem, não há disponibilidade real e quantificável de renda ou proventos suscetível à incidência do imposto. Somente depois desta fase, concretizada estará a hipótese de incidência do tributo, resultando no nascimento de não só uma, mas várias relações jurídico-tributárias, o que ensejará a constituição, se for o caso, dos respectivos créditos tributários pelo lançamento em conformidade com o estabelecido no art. 142 do CTN, considerando-se a renda efetivamente auferida por cada um dos sujeitos passivos.
- Asseverou que a argumentação de que havia “perfeito entendimento e coesão” uma vez que “pertencem ao mesmo grupo econômico” não se sustenta, sobretudo quando confrontado com o fato do montante ter permanecido em depósito até a data do lançamento e pelo fato de que as Partes Opportunity/Banco Opportunity não figuravam como demandantes ou demandados de forma conjunta nas ações judiciais cujo encerramento justificou o depósito.
- O conjunto probatório não evidencia discrepância entre o que restou estabelecido no Instrumento Particular de Acordo e os atos efetivamente praticados, situação que se verificada poderia caracterizar simulação. Desta feita, na ausência de elementos que indiquem a existência de simulação não há como desconsiderar os termos do Instrumento Particular de Acordo e entender que o simples depósito significou de imediato aquisição de disponibilidade econômica e jurídica para as empresas e pessoas físicas arroladas como sujeitos passivos na presente autuação, de forma a se considerar ocorrido, naquele momento, o fato gerador do imposto de renda.
- A solidariedade dos membros de um mesmo grupo econômico pressupõe a existência de um único crédito tributário, o que não é definitivamente o caso dos autos. Além disso, no caso do imposto de renda, o evento tipificado pela norma não comporta tal solidariedade, pois cada disponibilidade econômica ou jurídica de renda beneficiará somente aquele que a adquiriu, ainda que possa existir interesse econômico comum em determinada situação que deu causa à ocorrência do fato gerador.

- Desta feita concluiu que foi incorreta a apuração de uma única dívida tributária com vários devedores solidários, como procedeu a fiscalização. Impõe-se, por força do mandamento contido no art. 142 do CTN, a apuração do crédito tributário em relação a cada um dos sujeitos passivos, identificando várias relações jurídico-tributárias, distintas entre si, cada qual composta por elementos subjetivos e objetivos próprios, a saber: sujeito passivo, tributo devido (IRPF, IRPJ ou IRRF), regime de tributação (caixa ou competência), alíquota aplicável, base de cálculo, período de apuração e vencimento.
- Diante das considerações acima a análise quanto à natureza do pagamento restou prejudicada.

A d. Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou Razões ao Recurso de Ofício às fls. 9.797, nos seguintes termos:

- Os beneficiários gozam tanto da disponibilidade econômica quanto da disponibilidade jurídica, uma vez que o pagamento efetuado pela Telemar aos 22 beneficiários era um pagamento definitivo, não sujeito a condição suspensiva ou resolutiva, não estando sequer condicionado ou vinculado à efetiva aquisição do controle do Grupo Brasil Telecom pela Telemar. Logo, as partes tinham a disponibilidade jurídica sobre todo o pagamento, tanto que, se descumprido os termos desse acordo por parte da Telemar, cada um beneficiários tinha o título hábil para exigir da Telemar todo pagamento acordado, pois a prestação se mostrava naquele momento indivisível. Os beneficiários puderam determinar as condições em que o pagamento deveria ser feito e nomear um agente como seu representante para coletar o valor junto à Telemar em nome e por conta de cada um, conferindo-lhe poderes pra administrar e investir o valor coletado. Tais determinações contidas no Contrato de Agência firmado com a Prime Consultoria LTDA demonstra que os beneficiários possuíam a disponibilidade econômica, pois, apenas quem tem disponibilidade econômica pode dar destinação ao provento recebido.
- A situação que configura o fato gerador da obrigação tributária não é a partilha dos valores recebidos da Telemar. A situação que constitui o fato gerador é o pagamento feito pela Telemar, sendo comum o interesse de todos os beneficiários nesse pagamento. Assim a suposta ausência de disponibilidade econômica e jurídica seria artificiosa e inoponível ao fisco.
- O pagamento foi feito de forma indivisa, com a interposição da Prime Consultoria e sem a eleição do tão essencial árbitro, por puro arbítrio das partes beneficiárias, com vistas a fazer decair o crédito tributário.
- Existência de conluio entre os beneficiários, em verdadeiro planejamento tributário ilícito, com vista a omitir ou retardar a ocorrência do fato gerador.
- Inoponibilidade das convenções particulares ao Fisco. A d. PGFN argumenta que a conclusão da DRJ permite que a vontade dos sujeitos passivos tributários a possibilidade de determinar se e quando é concretizado o fato gerador. Cita por exemplo que a depender da pura e exclusiva vontade dos autuados é possível que se chegue ao prazo final para escolha do árbitro previsto no contrato sem que este tenha sido escolhido e o montante repartido.
- Quanto à responsabilidade solidária refuta a fundamentação do juízo *aquo*, quanto à existência de interesses conflitantes com base no argumento de que os beneficiários ora figuravam como réus e ora como autores das ações judiciais. Isto porque o negócio não se tratou de mera transação judicial, o negócio jurídico principal, de fundo, que as partes beneficiárias do pagamento verdadeiramente fizeram foi a alienação para a Telemar de suas desistências nas ações judiciais em que litigavam contra a Brasil Telecom. Assim, tendo em vista que todos os autuados (pessoas físicas e jurídicas) receberam conjuntamente o valor, não há como negar que são solidários porquanto realizaram conjuntamente o fato gerador. Complementa apontando que como o valor não pode ser dividido os beneficiários devem ser responsabilizados pelo tributo de forma solidária.

- Alternativamente, caso compreenda-se que a apuração do crédito tributário deva ser feita em função dos impostos que seria devido por cada sujeito (IRPF, IRRF e IRPJ) defende a manutenção do lançamento em conjunto apenas às pessoas físicas pois efetivamente praticaram o fato gerador que ensejou o lançamento.

O Contribuinte apresentou Contrarrazões ao Recurso de Ofício reafirmando seus argumentos constantes na peça impugnatória, bem como defendendo a manutenção da decisão da 1ª instância administrativa.

É o relatório.

Voto

Conselheira Nathália Mesquita Ceia.

O recurso é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade, inclusive o requisito específico de admissibilidade previsto na Portaria MF nº 03/08, portanto, dele conheço.

1. Do Mérito

1.1. Dos Termos de Sujeição Passiva

O art. 685 c/c art. 722 do Decreto nº 3.000/99 cria a responsabilidade por substituição para fonte pagadora quanto aos rendimentos remetidos por fonte situada do Brasil à pessoa jurídica situada residente no exterior. Confira-se:

“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).”

“Art. 722. A fonte pagadora fica obrigada ao recolhimento do imposto, ainda que não o tenha retido (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 103).

Parágrafo único. No caso deste artigo, quando se tratar de imposto devido como antecipação e a fonte pagadora comprovar que o beneficiário já incluiu o rendimento em sua declaração, aplicar-se-á a penalidade prevista no art. 957, a lém dos juros de mora pelo atraso, calculados sobre o valor do imposto que deveria ter sido retido, sem obrigatoriedade do recolhimento deste.”

Desta feita, conforme acórdão *aquo* não há de perquirir em intimação das sociedades Opportunity Prime Investment Services Ltda., Opportunity Fund, Opportunity Equity Partners Ltda., Global Investment and Consulting Inc., Invest III, Inc. e Opportunity Asset Management Inc., mas sim do terceiro responsável pela remessa dos valores aos respectivos contribuintes.

Ainda que tais pessoas jurídicas estrangeiras devessem figurar no pólo passivo da relação jurídico-tributária, não se encontrou nos autos poderes para que Verônica Valente Dantas pudesse representar perante o Fisco Opportunity Fund, Opportunity Equity Partners Ltda., Invest III, Inc. e Opportunity Asset Management Inc., conforme aponta o Termo de Sujeição Passiva Solidária nº 2 de fls. 294.

Da mesma forma, não se encontrou nos autos poderes para que Arthur Joaquim de Carvalho pudesse representar a Global Investment and Consulting Inc. perante as autoridades tributárias brasileiras conforme, aponta o Termo de Sujeição Passiva Solidária nº 3 de fls. 303.

Desta feita, deve ser afastada a responsabilidade solidária de Verônica Valente Dantas e de Arthur Joaquim de Carvalho que eventualmente possa decorrer da “extensão” do Termo de Sujeição Passiva Solidária nº 02 às fls.294/295 e do Termo de Sujeição Passiva Solidária nº 03 às fls. 303/304 pretendida pela fiscalização.

Danielle Silbergleid Ninio também não possui poderes para representar a Opportunity Prime Investment Services Ltda. perante as autoridades tributárias brasileiras. No presente ponto, uma vez que Danielle Silbergleid Ninio não era beneficiária do pagamento efetuado pela Telemar, não há amparo legal para lavratura do respectivo Termo de Sujeição Passiva Solidária de fls. 306, devendo, conforme determinou o acórdão *aquo*, ser considerado ineficaz.

1.2. Do Fato Gerador

O mérito da presente causa reside em saber qual é o fato que se subsume na hipótese de incidência do Imposto de Renda.

O acórdão recorrido e o Contribuinte apontam que o fato seria a partilha (pagamento) do valor entregue pela Telemar. Já a Autoridade Lançadora e a d. PGFN defendem que o fato seria o depósito feito pela Telemar em benefício das partes litigantes, fundamentando tal possibilidade na: (i) realização conjunta do fato gerador, (ii) disponibilidade econômica e jurídica e (iii) interesse comum no fato gerador (solidariedade tributária).

A d. Procuradoria da Fazenda Nacional argumenta realização conjunta do fato gerador. Assim, o depósito do valor já criaria tanto a disponibilidade jurídica, quanto a disponibilidade econômica, para o grupo.

Em que pese a posição da d. Procuradoria da Fazenda, compreendo não ser esta a melhor conclusão sobre o tema, inicialmente por ausência de sujeito passivo.

O art. 2º do Decreto nº 3.000/99 determina que o contribuinte do Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF) é a pessoa física:

“Art.2 As pessoas físicas domiciliadas ou residentes no Brasil, titulares de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, inclusive rendimentos e ganhos de capital, são contribuintes do imposto de renda, sem distinção da nacionalidade, sexo, idade, estado civil ou profissão (Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, art. 1º, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 43, e Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, art. 4º).”

O Imposto de Renda no caso em tela não foi lançado contra pessoa física, mas sim contra um grupo de pessoas, isto é, não foi cada pessoa individualmente que se subsumiu a hipótese de incidência do IRPF, mas sim o grupo de sujeitos pessoas físicas e jurídicas. Não há na legislação de Imposto de Renda de Pessoa Física previsão de sujeição passiva - grupo.

A Procuradoria da Fazenda não refuta o lançamento em face do grupo, vindo ao revés confirmar o lançamento apontado que era o grupo quem detinha a disponibilidade econômica do valor depositado. Confira-se:

“Com efeito, os autuados realizaram conjuntamente a situação configuradora do fato gerador: auferiram renda ou proventos de qualquer natureza em virtude de pagamento feito pela Telemar, para que desistissem de ações judiciais em que litigavam com o grupo Brasil Telecom.”

(...)

“Ao lançar todo o valor contra todos os contribuintes, em igualdade de condições, o que fez o fiscal foi efetivamente lançar contra o grupo, que, inegavelmente detinha a disponibilidade jurídica e econômica de todo o montante recebido da Telemar Norte Leste S.A. E, nos termos do art. 125, I, do CTN, o pagamento por ventura realizado por qualquer das partes aproveitará os demais.”

A d. PGFN afirma que o lançamento promovido pela fiscalização era a única forma possível de lançamento em razão da natureza indivisível do pagamento:

“As vinte e duas partes beneficiárias receberam juntas um valor que era indivisível. O lançamento foi realizado da única maneira possível, ante a indivisibilidade do montante: lançou-se contra todos, por todo o montante.

Era, de fato, a única maneira de se efetuar o lançamento.”

A argumentação de que a indivisibilidade da relação jurídica de direito privado leva ao lançamento coletivo, não se adequa a preencher o elemento subjetivo da hipótese de incidência. Isto é, a pessoalidade dos impostos, que viabiliza a capacidade contributiva, norteia a legislação tributária para definição do sujeito passivo, elemento sem o qual a relação jurídica de direito tributário não se perfaz. Grupo não é sujeito passivo da relação jurídica tributária. Não há previsão legal na legislação tributária, em especial a do Imposto de Renda Pessoa Física que estabeleça grupo, como sujeito passivo tributário do imposto de renda.

Cada sujeito do grupo subsume-se na hipótese incidência do Imposto de Renda por vínculo jurídico tributário próprio, e com base na legislação própria. Neste contexto, não se figura juridicamente possível a realização em conjunto do fato gerador do imposto de renda pelos autuados.

Portanto, a conclusão galgada pelo 7º Turma da DRJ/RJ1 de que o fato gerador seria a partilha do valor entregue pela Telemar, mostra-se condizente com a legislação tributária.

Conclusão distinta, como a possibilidade aventada pela Autoridade Lançadora e defendida no Recurso de Ofício fere a pessoalidade do imposto de renda,

transmutando-o para um imposto objetivo, o que impossibilita a correta delimitação do elemento quantitativo do fato gerador, vez que os autuados não podem fazer as deduções ou aplicar as isenções que a lei lhes garante.

A tese defendida pela PGFN cria também patologias jurídicas como as constatadas no presente Processo Administrativo Tributário: Auto de Infração de IRPF conter IRPJ, aplicação da legislação de IRPF a rendimento e provento de Pessoa Jurídica, vez que o responsável tributário está sendo obrigado a efetuar pagamento com base na alíquota progressiva do quinhão a ser auferido por pessoas jurídicas, bem como de pedidos como o formulado pela d. PGFN de manter o lançamento em sua íntegra apenas para as pessoas físicas. Confira-se:

“Com efeito, mesmo que se considere que as pessoas jurídicas não podem realizar fato gerador de IRPF, não há como negar que as pessoas físicas autuadas devem responder conjuntamente, pois todas praticaram o fato gerador.

Desta feita, ainda sob a perspectiva de que talvez fosse o caso de lançar IRPJ nas empresas, tal entendimento não implica a improcedência do auto de infração no que diz respeito às pessoas físicas.”

Outro argumento apontado pela Autoridade Lançadora e confirmado pela d. PGFN foi à caracterização tanto da disponibilidade jurídica quanto da disponibilidade econômica, para o grupo.

A disponibilidade jurídica decorreria da possibilidade de qualquer um dos beneficiários exigir da Telemar, com base no Acordo firmado (fls. 84), o pagamento do valor em caso de descumprimento do referido Acordo.

Já a disponibilidade econômica é comprovada pela elaboração e conteúdo do Contrato de Agência com a Prime Consultoria LTDA de fls. 107, como: estabelecer as condições em que o pagamento deverá ser realizado, nomeação do agente para coletar o valor e pela conferência de poderes a este agente de administrar e investir o valor coletado.

Novamente ousou discordar da referida compreensão do tema.

Primeiramente, não há nos dois documentos contratuais cláusulas que permitam este ou aquele beneficiário do depósito ditar, singularmente, a destinação do valor a ser pago pela Telemar ou mesmo, sem a anuência dos demais, modificar qualquer cláusula do acordo com a Telemar ou dar quitação.

O Contribuinte não possui o direito de usar, de qualquer forma, os R\$ 139.270.000,00 em custódia da Prime Consultoria LTDA., não tem liberdade para determinar a Prime em qual investimento deve aplicar o referido valor, da mesma forma que não tem a liberdade para utilizar o valor depositado para aquisição de imóvel particular ou abastecer seu veículo. Isto é, não possui liberdade para disponibilizar qualquer valor do referido montante, ainda que possivelmente contido no seu quinhão.

Mesmo levando em consideração a tese levantada pela d. PGFN de que o contribuinte é o grupo, a conclusão não seria outra.

O que a d. Procuradoria denomina de disponibilidade jurídica e econômica refere-se na verdade as garantias que o direito civil concede ao direito de crédito dos credores

solidários. O grupo não possui efetivamente uma disponibilidade jurídica e muito menos econômica.

Neste contexto, reforça-se as definições feitas pelo 7º Turma da DRJ/DRJ quanto a disponibilidade econômica e jurídica com base nas lições de Kiyoshi Harada. Confira-se:

“Disponibilidade econômica consiste no acréscimo patrimonial decorrente de uma situação de fato, ocorrendo no instante em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a eu produza esse efeito (art. 116, I do CTN), ao passo que, a disponibilidade jurídica consiste no direito de usar, por qualquer forma, a renda e dos proventos definitivamente constituídos nos termos do direito aplicável (art. 166, II do CTN).
(HARADA, Kiyoshi Direito Financeiro Tributário 16ª Ed., São Paulo: Atlas, 2007. Pág. 407.)

Como bem salientou o Contribuinte, em sua Impugnação, de fls. 349, por ser pessoa física está sujeito ao regime de caixa, e o valor depositado pela Telemar encontra-se sob custódia da Prime Consultoria LTDA. Fato este confirmado pela fiscalização:

“Observação: 1) cabe salientar que o pagamento no valor de R\$ 139.270,00 (cento e trinta e nove milhões duzentos e setenta mil reais), efetuado pela Telemar Norte Leste S/A a favor das partes Opportunity/Banco Opportunity foi depositado através de TED no Banco Bradesco, agência Faria de Lima SP/SP, na conta corrente da empresa Prime Consultoria Ltda., CNPJ 02.962.844/0001-49, cuja representante é Veronica Valente Dantas, CPF 262.853.205-00, irmã de Daniel Valente Dantas e uma das beneficiárias.

(...)

O pagamento acima foi efetuado em 25/04/2008 pela empresa Telemar Norte Leste S/A, no Banco Bradesco S/A, vide anexo 7, item 4, na conta corrente da empresa Prime Consultoria Ltda ou da empresa NG9 Participações Ltda, visto que ambas têm o mesmo CNPJ 02.962.844/0001-49.

A fiscalização ressalta que a quantia acima foi depositada no Banco Bradesco, na conta corrente da empresa Prime Consultoria Ltda a PEDIDO das partes Opportunity/Banco Opportunity, conforme cláusula 2.1 do Instrumento Particular de Acordo celebrado em 25/04/2008, entre empresa Telemar Norte Leste S/A e partes Opportunity/Banco Opportunity vide anexo 9.”

Mesmo adotando a tese fazendária, de que o sujeito passivo é o grupo, por estar diante de cobrança de imposto de renda de pessoa física, a disponibilidade econômica pelo grupo é essencial para caracterização do fato gerador. E como já ventilado acima, o numerário encontra-se sob guarda da Prime Consultoria Ltda.

A fiscalização e a d. PGFN afirmam que o pagamento foi feito de forma indivisa, com a intermediação da Prime Consultoria Ltda. e sem a eleição do árbitro com vista a fazer decair o direito de crédito da Fazenda.

O ponto concernente a postergação da ocorrência do fato gerador será analisado mais adiante, no presente tópico faz-se mister a análise da utilização de pessoa interposta e negócio jurídico praticado com o único intuito de fazer subtrair o crédito tributário.

Como bem observado pelo acórdão recorrido, o conjunto probatório colacionado pela fiscalização não evidencia discrepância entre o que restou estabelecido no

Instrumento Particular de Acordo e os atos efetivamente praticados, situação que, se verificada, poderia caracterizar uma simulação arquitetada pelas partes de modo a mascarar a ocorrência do fato gerador do imposto.

O ônus da prova da simulação cabe ao Fisco, a quem incumbe constituir prova que embasa o lançamento. No caso dos autos, era preciso demonstrar que no negócio celebrado houve uma falsa declaração de vontade, ou seja, que a partir do depósito efetuado, as pessoas jurídicas e físicas signatárias do Acordo e consideradas devedoras solidárias no Auto de Infração puderam dispor dos recursos depositados pela Telemar ou adquiriram direito a crédito sem qualquer óbice, diferentemente do que dispôs o Acordo, ou então que apenas uma das partes seria beneficiária de toda a quantia, como por exemplo, o responsável tributário ou outro beneficiário do pagamento.

Embora a Termo de Constatação de fls. 263 relate que Prime Consultoria LTDA possui como representante Verônica Valente Dantes, irmã do responsável tributário, em momento algum descreve e ou faz prova de manipulação da sociedade por sua representante legal ou algum dos outros beneficiários do pagamento de forma a afastar a personalidade jurídica ou a caracterizar a Prime Consultoria Ltda. como pessoa interposta. No mesmo sentido não descreve ou comprova a utilização efetiva por um ou todos os beneficiários do valor em custódia da Prime Consultoria Ltda. de forma distinta da aventada no Contrato de Agência.

Desta feita, diante da ausência de elementos que indiquem a existência de simulação, ou seja, inadequação entre a real intenção das partes e o negócio por elas praticado, não há como desconsiderar os termos do Instrumento Particular de Acordo e entender que o simples depósito significou de imediato aquisição de disponibilidade econômica e jurídica para o grupo e muito menos para as empresas e pessoas físicas arroladas como sujeitos passivos na presente autuação, de forma a se considerar ocorrido, naquele momento, o fato gerador do imposto de renda.

O direito tributário por ser um direito de sobreposição atua com base no conteúdo jurídico de outros ramos. Desta feita o art. 116, II do CTN determina que quando a hipótese de incidência se tratar de situação jurídica, o fato gerador considera ocorrido somente quanto à situação jurídica esteja definitivamente constituída, segundo o direito aplicável.

O direito de crédito das partes litigantes perante a Telemar foi implementado pelo depósito na conta de custódia. Assim, caso se compreendesse possível a realização do fato gerador pelo grupo, a argumentação levantada pelo Contribuinte de que o fato gerador já se perfez, não havendo que se falar em condição suspensiva estaria perfeita.

Entretanto, não foi a conclusão quanto a sujeição passiva tributária, acima discorrida. Tendo em vista, o princípio da capacidade contributiva e da autonomia patrimonial dos beneficiários para fins de imposto de renda, o negócio jurídico celebrado com a Telemar, embora iniciado com o depósito por esta, só se perfaz com o recebimento efetivo da quantia por cada beneficiário.

Ou seja, o direito de crédito do Contribuinte perante as demais partes litigantes ou qualquer dos beneficiários perante o grupo, não se encontra perfeito, estando ainda sujeito à condição suspensiva, qual seja, apuração do seu crédito entre as partes litigantes por um árbitro.

A argumentação levantada pela Procuradoria da Fazenda para afastar a incidência do art. 116, II do CTN quanto à inoponibilidade do Instrumento Particular de

Acordo, fls. 84, ao Fisco, vez que o reconhecimento do referido documento pela autoridade tributária acarretaria a possibilidade de o contribuinte ditar o momento da ocorrência do fato gerador, pois poderia postergá-lo até 2018 também não procede.

Isso porque, conforme explanação acima o direito tributário é um direito de sobreposição. Logo, é próprio e inerente ao direito tributário aguardar a conclusão dos negócios jurídicos privados para que, somente então, perseguir a demonstração de riqueza. A realização e conclusão dos negócios jurídicos de direito privado são ditados pelas vontades das partes que o celebraram, estas possuem ampla liberdade para determinar se e quando pretendem realizar determinado negócio de direito privado. Logo, não é o contribuinte quem determina a ocorrência do fato gerador, mas sim o direito sobreposto (direito privado), todavia a ocorrência do negócio jurídico é ditado pela vontade das partes. Outra não pode ser a leitura do art. 116, II do CTN.

Pelo exposto compreende-se que a disponibilidade jurídica e econômica está sob condição suspensiva, qual seja, apuração do crédito de cada um dos beneficiários do depósito efetuado pela Telemar.

Por consequência o prazo decadencial para constituição do crédito tributário ainda não iniciou. Logo, não procede o argumento de que o pagamento foi feito de forma indivisa, com a interposição da Prime Consultoria e sem eleição do árbitro com vista a fazer decair o crédito tributário.

Tendo em vista que somente com a delimitação do valor devido a cada parte é que surgirá a disponibilidade jurídica, somente por esta ocasião o fato gerador estará perfeito e acabado para as pessoas jurídicas, devendo, para as pessoas físicas, uma vez que estão jungidas pelo regime de caixa aguardar a disponibilidade econômica, ou seja, somente então, diante do implemento da condição inicia-se o prazo para a Autoridade Tributária efetuar o Lançamento.

1.3. Da Solidariedade

Outro argumento para justificar a realização conjunta do fato gerador utilizado pelas Autoridades Fazendárias foi a solidariedade prevista no art. 124, I do CTN, decorrente do interesse comum dos beneficiários no pagamento efetuado pela Telemar.

Embora a Autoridade Lançadora e o d. Procuradoria indiquem estar aplicando a solidariedade contida no art. 124, I do CTN, com base no interesse comum na realidade estão trazendo para o direito tributário a solidariedade da relação obrigacional do direito civil criada pelo Instrumento Particular de Acordo de fls. 84, para estender a responsabilidade tributária de um contribuinte para outro:

“Com efeito, os autuados realizaram conjuntamente a situação configuradora do fato gerador: auferiram renda ou proventos de qualquer natureza em virtude de pagamento feito pela Telemar, para que desistissem de ações judiciais em que litigavam com o Grupo Brasil Telecom.

As vinte e duas partes beneficiárias receberam juntas um valor que era indivisível. O lançamento foi realizado da única maneira que era possível, ante a indivisibilidade do montante; lançou-se contra todos, por todo o montante.

(...)

Ora, tendo em vista que todas os autuados (pessoas físicas e jurídicas) receberam conjuntamente o valor, não há como negar que são solidários porquanto realizaram conjuntamente o fato gerador.”

A solidariedade que as partes litigantes gozam entre si e que lhes vem a permitir que um dos credores solidários exija do devedor (Telemar) o cumprimento do acordo, não se confunde com a solidariedade tributária. Aquela decorre do instrumento contratual de fls. 84 enquanto a solidariedade tributária decorre da legislação tributária, devido à indivisibilidade da relação jurídica tributária e não da indivisibilidade da relação de direito civil.

O direito tributário seja um direito de sobreposição, entretanto, não se confunde com o direito sobreposto, logo, a indivisibilidade da relação jurídica de direito privado não acarreta a indivisibilidade da relação jurídica tributária. Isto é, a relação obrigacional de direito privado não se confunde com a relação obrigacional do direito tributário, *ex lege*.

Desta feita, a indivisibilidade da relação de direito privado, que leva a Autoridade Lançadora efetuar o lançamento a uma coletividade de sujeitos, demonstra a imaturidade da relação de direito privado para o direito tributário.

Neste sentido esclareceu o Acórdão 12.51.349 proferido pela 7ª Turma da DRJ/RJ1 ao fundamentar que a solidariedade deve se encontrar na indivisibilidade da relação jurídica tributária, isto porque, a solidariedade tributária não é forma de inclusão de terceiro, mas grau de responsabilidade dos co-obrigados:

“A autoridade fiscal ao autuar com fundamento nesse artigo está identificando uma relação obrigacional tributária que vincula o ente tributante, como sujeito ativo, e dois ou mais sujeitos, como sujeitos passivos solidários. Quando isso acontece o sujeito passivo é integrante da relação jurídico-tributária desde o seu nascimento, ou seja, a obrigação já nasce apresentando dois ou mais sujeitos passivos igualmente responsáveis pelo adimplemento da obrigação. A vinculação do sujeito passivo ao ente tributante pode se dar nos termos do inciso I ou II. Se a solidariedade decorre do inciso I do art 124, os sujeitos figuram no pólo passivo da obrigação tributária como devedores originários (contribuintes), pois possuem relação pessoal e direta com o fato gerador. Já no caso do inciso II, a relação do sujeito passivo ao ente tributante foi prevista em lei, tratando-se, portanto, de imputação a terceiro que não tem relação direta com o fato gerador a condição de devedor solidário.”

Outro argumento destacado pelo acórdão é que a solidariedade decorrente do interesse comum contida no art. 124, I do CTN, não pode ser aplicada ao presente caso, vez que o interesse dos autuados é um interesse meramente econômico. Confira-se:

“Entre os beneficiários do pagamento, por estarem no mesmo pólo da relação jurídica (não tributária), os interesses eram convergentes quanto ao pagamento, pois todos almejavam a concretização do depósito do valor acordado.

Porém, tais interesses eram meramente econômicos e não o “interesse comum” a que alude a norma, necessário para que se caracterize a solidariedade tributária.”

O interesse econômico comum das partes foi no depósito realizado pela Telemar, mas no que diz respeito à delimitação do quinhão correspondente a cada beneficiário

do referido pagamento os interesses são nitidamente antagônicos, pois quanto maior o quinhão de determinado beneficiário, menor será o quinhão dos demais.

A jurisprudência do STJ tanto inaplicabilidade do art. 124 do CTN com base exclusiva no interesse econômico, quanto na necessidade de que ambas no sentido de que o mero interesse econômico não é bastante e suficiente para justificar a aplicação do art. 124 do CTN:

“TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. ISS. LEGITIMIDADE PASSIVA. GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. SÚMULA 7/STJ.

1. A jurisprudência do STJ entende que existe responsabilidade tributária solidária entre empresas de um mesmo grupo econômico, apenas quando ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, não bastando o mero interesse econômico na consecução de referida situação.

Agravo regimental improvido (AgRg no AREsp 21.073/RS, Rel. Min HUMBERTO MARTINS, DJe 26.10.2011).”

Desta feita, não se figura juridicamente possível a aplicação do art. 124, I do CTN com base no interesse econômico ou na indivisibilidade da relação jurídica de direito privado.

Ademais, observa-se que a Autoridade Lançadora e a Procuradoria da Fazenda Nacional embora discorram sobre solidariedade por interesse comum, art. 124, I do CTN, aplicam instituto diverso, qual seja – transferência patrimonial.

Note-se que, conforme relatado pelo Contribuinte em sua Impugnação o grupo é formado não só por pessoas físicas, mas também por pessoas jurídicas e fundos de investimento.

O Auto de Infração imputou ao Contribuinte o recolhimento de Imposto sobre a Renda, com base na tabela progressiva sobre todo o montante depositado pela Telemar. Note-se que o Contribuinte não está sendo responsabilizado pelo IRPJ da Telecom Holding S/A, por exemplo, mas sim responsabilizando pelo ganho patrimonial desta. Ou seja, a d. PGFN requer a transferência da renda de todos os beneficiários do pagamento para tributação no patrimônio do Contribuinte.

Cada beneficiário do depósito tem personalidade jurídica própria e, em razão do princípio da autonomia patrimonial, não se pode dizer que o valor recebido por uma pessoa (jurídica ou física) aproveitará a outra. O simples fato de as pessoas jurídicas e físicas comporem o alegado grupo econômico não dá suporte a conclusão oposta.

1.4. Do Pedido Alternativo – Manutenção do Auto de Infração apenas para as pessoas físicas.

A d. Procuradoria da Fazenda Nacional, por fim, caso que se considere que as pessoas jurídicas não podem realizar fato gerador de IRPF, requer a manutenção do Auto de Infração perante as pessoas físicas, uma vez que, não há como negar que as pessoas físicas autuadas devem responder conjuntamente, pois todas praticaram o fato gerador. Em complemento aponta que talvez fosse o caso de efetuar lançamento IRPJ contra as pessoas jurídicas.

A manutenção do Auto de Infração exclusivamente para as pessoas físicas importaria na necessária exclusão da renda das pessoas jurídicas e fundos da base de cálculo do IRPF, ou seja, delimitação de quanto dos R\$ 139.270.000,00 caberiam às pessoas físicas.

A simples exclusão do pólo passivo do presente procedimento administrativo fiscal das pessoas jurídicas não sanaria a transferência patrimonial da renda das pessoas jurídicas às pessoas físicas, e nem a aplicação da legislação pertinente ao IRPF a tais rendimentos.

O acolhimento de tal pedido importaria apenas em prejuízo às pessoas físicas, em especial ao Contribuinte, vez que o seu direito de regresso estaria limitado às pessoas constantes no Auto de Infração, afinal, não seria possível visualizar como devedor solidário do crédito tributário arcado pelo responsável as pessoas jurídicas e fundos de investimento.

Conclusão

Diante do exposto, oriento meu voto no sentido de negar provimento ao Recurso de Ofício.

Assinado Digitalmente
Nathália Mesquita Ceia