



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12448.727245/2018-45
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-008.174 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 3 de março de 2020
Recorrente ANTONIO JOSE DE ALMEIDA CARNEIRO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2014

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF). LANÇAMENTO. REQUISITOS LEGAIS. CUMPRIMENTO. NULIDADE. INEXISTENTE.

Cumpridos os pressupostos do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e tendo o autuante demonstrado de forma clara e precisa os fundamentos da autuação, improcedente a arguição de nulidade quando o auto de infração contém os requisitos contidos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e ausentes as hipóteses do art. 59, do mesmo Decreto.

PAF. DECISÃO RECORRIDA. SUFICIÊNCIA DE PROVAS. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTENTE.

O julgador não está obrigado a responder todas as questões suscitadas pela parte em defesa das respectivas teses, quando já tenha encontrado fundamentos suficientes para proferir o correspondente voto. Nessa perspectiva, a apreciação e valoração das provas acostadas aos autos é de seu livre arbítrio, podendo ele, inclusive, quando entender suficientes à formação de sua convicção, fundamentar a decisão por meio de outros elementos probatórios presentes no processo.

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN). DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ). RESP Nº 973.733/SC. DECISÃO EM SEDE DE RECURSO REPETITIVO. VINCULAÇÃO. OBRIGATORIEDADE.

Tratando-se de lançamento por homologação, ainda que não comprovadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação, aplica-se a contagem de prazo prevista no art. 173, I, do CTN, quando o contribuinte não provar que houve antecipação de pagamento do imposto, mesmo que em valor inferior ao efetivamente devido.

IRPF. MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. PREVISÃO LEGAL. SÚMULAS CARF. ENUNCIADOS NºS 4 E 108. APLICÁVEIS.

O procedimento fiscal que ensejar lançamento de ofício apurando imposto a pagar, obrigatoriamente, implicará cominação de multa de ofício e juros de mora.

PAF. JURISPRUDÊNCIA. VINCULAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

As decisões judiciais e administrativas, regra geral, são desprovidas da natureza de normas complementares, tais quais aquelas previstas no art. 100 do Código Tributário Nacional (CTN), razão por que não vinculam futuras decisões deste Conselho.

PAF. RECURSO VOLUNTÁRIO. NOVAS RAZÕES DE DEFESA. AUSÊNCIA. FUNDAMENTO DO VOTO. DECISÃO DE ORIGEM. FACULDADE DO RELATOR.

Quando as partes não inovam em suas razões de defesa, o relator tem a faculdade de adotar as razões de decidir do voto condutor do julgamento de origem como fundamento de sua decisão.

PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS. Oponibilidade ao Fisco.

Os planejamentos tributários são oponíveis ao Fisco quando formados por negócios jurídicos marcado pela presença preponderantemente de propósitos negociais, ainda que resultando em economia tributária.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. O solidário responde tanto pelo tributo como pela penalidade, aplicada em seu grau inicial, qualificada ou agravada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Francisco Ibiapino Luz (relator), Luís Henrique Dias Lima e Denny Medeiros da Silveira, que negaram provimento ao recurso. O conselheiro Luís Henrique Dias Lima votou pelas conclusões. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Márcio Augusto Sekeff Sallem.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz – Relator

(documento assinado digitalmente)

Márcio Augusto Sekeff Sallem – Redator designado

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros: Denny Medeiros da Silveira, Márcio Augusto Sekeff Sallem, Ana Claudia Borges de Oliveira, Luis Henrique Dias Lima, Renata Toratti Cassini, Gregório Rechmann Júnior, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Francisco Ibiapino Luz

Fl. 3 do Acórdão n.º 2402-008.174 - 2ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 12448.727245/2018-45

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo Contribuinte com o fito de extinguir crédito tributário constituído mediante auto de infração.

Auto de Infração e Impugnação

Por bem descrever os fatos e as razões da impugnação, adoto excertos do relatório da decisão de primeira instância – acórdão n.º 08-46.881 - proferida pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza - DRJ/FOR (e-fls. 531 a 595), transcritos a seguir:

O contribuinte acima identificado insurge-se contra Auto de Infração de fls. 246/253, acompanhado do Termo de Verificação Fiscal de fls. 254/289, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, ano-calendário 2013, por meio do qual foi apurado crédito tributário de R\$ 23.701.752,49.

[...]

Conforme a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 249), a exigência decorreu das seguintes infrações à legislação tributária:

***RENDIMENTOS RECEBIDOS CLASSIFICADOS INDEVIDAMENTE NA DIRPF
INFRAÇÃO: RENDIMENTOS CLASSIFICADOS INDEVIDAMENTE NA DIRPF***

O contribuinte classificou indevidamente como isentos, na Declaração de Ajuste Anual, rendimentos tributáveis, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo que constitui parte integrante e inseparável desse Auto de Infração.

FATO GERADOR	VLR APURADO (R\$)	MULTA (%)
14/02/2013	20.999.959,23	75,00
04/06/2013	12.399.941,13	75,00
23/08/2013	5.128.571,17	75,00

Durante realização do procedimento fiscalizatório, restou constatado, de acordo com o supracitado Termo de Verificação Fiscal, que os procedimentos e as verificações fiscais trouxeram à autoridade autuante a convicção de que na Declaração de Ajuste Anual referente ao Ano Calendário de 2013 - Exercício Fiscal de 2014 o contribuinte declarou Rendimentos Isentos e Não Tributáveis, campo 5 - Lucros e dividendos recebidos pelo titular, o recebimento de **R\$38.470.451,36** e pelo dependente o valor de **R\$58.020,17**, ambos recebidos da empresa INTRAG DTVM LTDA.

Verificou-se que não houve tributação desse valor, tendo sido justificado pelo contribuinte como sendo rendimentos isentos por estarem amparados pela norma legal à época da ocorrência do fato gerador de acordo com a IN RFB n.º 1.022/2010. A qual, consta em seu art. 22, a possibilidade de repasse de dividendos isentos de tributação que fossem distribuídos pelas companhias emissoras de ações integrantes da carteira do FIP diretamente aos cotistas.

[...]

Abaixo, trechos do Termo de Verificação Fiscal:

2. DO PROCEDIMENTO FISCAL

[...]

4. Analisando os sistemas internos da Receita Federal do Brasil, o contribuinte não faz parte do quadro societário da empresa INTRAG DTVM LTDA, CNPJ.: 62.418.140/0001-31 e em sua DIRPF A/C 2013 não há registro de quotas da referida empresa, apresentar esclarecimentos sobre tal fato e, caso o contribuinte tenha participação na empresa, apresentar o Contrato Social da Pessoa Jurídica distribuidora dos lucros e respectivas alterações contratuais."

Através de **carta recebida em 22/03/2017**, o contribuinte esclareceu que:

... e consta do Fundo de Investimento em Participações da Serra (FIP Serra), administrado pela Intrag Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários Ltda. (administrador)..

[...]

Em 25 de abril de 2017 (Aviso de Recebimento em 28/04/2017), o Termo de Intimação Fiscal nº02 foi encaminhado ao domicílio tributário do contribuinte requisitando os seguintes documentos com relação ao dependente do mesmo constante na Declaração de Ajuste Anual Ano Calendário — 2013 — Sra. Maria Lúcia Boardman Carneiro, CPF nº 260.954.247-04:

1. Comprovar o efetivo recebimento dos valores declarados como **Rendimentos Isentos e Não Tributáveis, a título de lucros e dividendos** no valor total de **RS 58.020,17**, recebidos de INTRAG DTVM LTDA, CNPJ.: 62.418.140/0001-31, constante em sua Declaração de Ajuste Anual do Exercício 2014/Ano-Calendário 2013, através de documentação hábil e idônea.

[...]

Em carta resposta recebida em 04/05/2017 o contribuinte esclareceu que:

A Sra. Maria Lúcia Boarbman Carneiro é também quotista do Fundo de Investimento em Participações da Serra (FIP Serra) administrada pela Intrag Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários LTDA. (administrador), CNPJ.: 62.418.140/0001-31."

[...]

3. DAS DILIGÊNCIAS REALIZADAS NO CURSO DA AÇÃO FISCAL:

Foram realizadas em face do administrador do Fundo de Investimento em Participações da Serra, empresa Intrag Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliário Ltda, CNPJ.: 62.418.140/0001-31 diligências em 18/09/2017 e 06/11/2017 através dos termos de Intimação Fiscal nº01 e nº02 lavrados em 13/09/2017 e 30/10/2017 respectivamente:

[...]

4. DO FUNDO DE INVESTIMENTO EM PARTICIPAÇÕES

Vejamos a seguir uma breve explanação sobre os Fundos de Investimento e, em especial, sobre o Fundo de Investimento em Participação (FIP).

[...]

5. DA ANÁLISE DOS DOCUMENTOS APRESENTADOS E APURAÇÃO DOS FATOS

5.1. Dos pagamentos aos cotistas

Analisando todos os documentos apresentados pelo contribuinte e os recebidos através de diligência realizada na empresa Intrag Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliário Ltda, CNPJ.: 62.418.140/0001-31, verificamos que o contribuinte ANTONIO JOSE DE ALMEIDA CARNEIRO, CPF nº.

028.600.667-72 e sua esposa MARIA LUCIA BOARDMAN CARNEIRO, CPF no 260.954.247-04 são os únicos cotistas do Fundo de Investimento em Participação Serra.

No Ano-Calendário de 2013, o contribuinte Antonio Jose de Almeida Carneiro recebeu os valores abaixo e os declarou em sua Declaração de Imposto de Renda Ano calendário 2013 —Exercício 2014 (DIRPF 2014/AC 2013) no campo Rendimentos Isentos e não Tributáveis como "dividendos", recebidos da empresa Intrag DTVM Ltda, o valor de R\$38.470.451,36.

Data do Recebimento	Valor creditado	Data da Assembléia
14/02/2013	R\$20.968.335,31	08/02/2013
04/06/2013	R\$12.381.268,01	04/06/2013
23/08/2013	R\$5.120.848,04	22/08/2013
TOTAL	R\$38.470.451,36	

Da mesma forma, em sua DIRPF 2014/AC 2013 informou como Rendimentos Isentos e não Tributáveis recebidos a título de "dividendos", o valor de R\$58.020,17, pagos pela da empresa Intrag DTVM Ltda, à Sra. Maria Lucia Boardman Carneiro, cônjuge do fiscalizado e dependente do mesmo.

Data do Recebimento	Valor creditado	Data da Assembléia
14/02/2013	R\$31.623,92	08/02/2013
04/06/2013	R\$18.673,12	04/06/2013
23/08/2013	R\$7.723,13	22/08/2013
TOTAL	R\$58.020,17	

[...]

5.3 — Das relações jurídicas existentes entre as Companhias Investidas, o Fundo de Investimento em Participações da Serra e os Cotistas do Fundo

Com relação à opção de investimento através do FIP Serra, podemos verificar a existência de duas relações jurídicas distintas e autônomas. Uma existente entre o FIP, na condição de partícipe do patrimônio das companhias nas quais realiza seu investimento através da aquisição de direitos mobiliários (ações, debêntures, bônus de subscrição ou outros títulos).

E a outra existente entre o FIP e terceiros (cotistas), tendo por objeto a expectativa de melhor rendimento para o capital investido em forma de cotas de participação. Não existe uma relação direta entre os cotistas do FIP, ou seja, entre aqueles que contribuem para a formação do montante de capital, que é administrado pela pessoa jurídica que representa e administra o fundo, e as companhias nas quais os recursos são investimentos.

Tendo as companhias investidas apresentado um resultado positivo em razão do investimento realizado através dos FIP, ocasionando a distribuição de lucros ou dividendos, também verificamos a existência de duas relações jurídicas distintas e autônomas. Uma existente diretamente entre as companhias investidas e seus respectivos acionistas, incluindo-se aqui o FIP Serra que, nesta condição, aportou recursos, visando o recebimento de rendimentos (em forma de lucros ou dividendos). E uma outra relação jurídica existente entre o FIP e os seus respectivos cotista, tendo por objeto o aumento da distribuição do resultado

aferido com os dividendos ou lucros, distribuídos em observância às respectivas cotas de participação.

Ambas as relações jurídicas assim identificadas tem por objeto a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, fato este que as tipificam como relações jurídicas sujeitas à incidência de tributação. Na primeira delas, o fato gerador cujo sujeito passivo é o FIP ocorre em relação ao recebimento de dividendos ou lucros pagos pelas companhias investidas. No caso do recebimento dos lucros e dividendos, a Lei nº9.249/95 estabeleceu especial disciplina tributária, isentando-os de tributação pelo Imposto de Renda. Na segunda relação jurídica, entre o FIP e os cotistas, ocorre a tributação do Imposto de Renda sobre os recebimentos provenientes do fundo de investimento, tendo por base a participação do cotista no patrimônio do FIP representado pela quantidade de suas cotas.

[...]

Portanto, sobre os rendimentos recebidos pelo FIP das empresas investidas, sob a forma de lucros ou dividendos, não há tributação do imposto de renda por opção legislativa.

Por outro lado, essa causa de exclusão do crédito tributário não se aplica aos cotistas do FIP, tendo em vista que estes não mantêm vínculo direto com as companhias que produziram e distribuíram os resultados sob a forma de lucros ou dividendos. Isto se dá, exatamente porque não há previsão legal de pagamento de lucros e dividendos de forma isenta de tributação do FIP aos cotistas.

[...]

Diante do acima exposto, verificamos a existência de uma tributação diferenciada do Imposto de Renda em relação aos rendimentos pagos pelo FIP aos cotistas, aplicada às operações de resgate de cotas, alienação de cotas e amortização de cotas do FIP. Como os rendimentos pagos pelo FIP Serra aos cotistas não se referem a nenhum desses três casos mencionados, conforme explicaremos a seguir, os mesmos enquadram-se na regra geral prevista no art. 43 da Lei nº5.172/1966, Código Tributário Nacional, e deveriam ter sido oferecidos à tributação por iniciativa do próprio contribuinte, não havendo que se falar em exclusão desses rendimentos da incidência do imposto de renda.

[...]

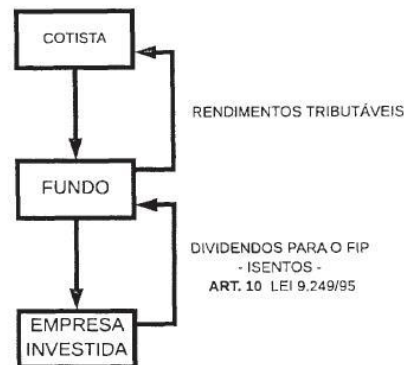
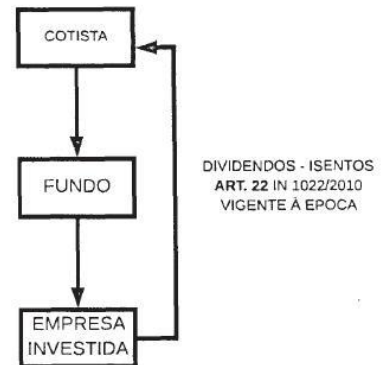
No entanto, o caso fático, não nos remete ao que foi previsto no artigo supracitado da IN RFB nº1.022/2010, ou seja, os pagamentos referentes aos dividendos não foram efetuados **diretamente** aos cotistas do FIP (figura 2 abaixo), e sim de forma **indireta** (figura 1 abaixo), por intermédio do Fundo de Investimento em Participações da Serra aos seus dois cotistas.

Nota-se que, **em resposta datada de 13/11/2017**, (conforme consta no Item 3 deste Termo de Verificação Fiscal) a própria administradora do FIP, Intrag DTVM Ltda., esclarece que os valores dos dividendos transitaram pela carteira do FIP (o verdadeiro acionista das companhias investidas) e não foram pagos diretamente aos cotistas pelas empresas investidas, conforme transcrito a seguir:

[...]

E, para corroborar o que foi dito acima, o próprio contribuinte apresentou em cartas respostas recebidas nessa repartição em 22/03/2017 e em 04/05/2017 os extratos bancários do Banco Itaú onde constam os créditos do FIP Serra para a conta bancária do mesmo e para a conta bancária de seu cônjuge nas seguintes datas: 14/02/2013, 04/06/2013 e 23/08/2013.

Segue a figura abaixo para ilustrar sobre pagamentos de dividendos de forma

INDIRETA E DIRETA:FIGURA 1 - INDIRETAFIGURA 2 - DIRETA

A partir do momento em que os dividendos transitaram pela carteira do FIP (figura 1), **a natureza jurídica de dividendos foi alterada**, uma vez que qualquer pagamento efetuado por intermédio do FIP aos seus cotistas é tributado. Portanto o contribuinte deveria ter ofertado o recebimento total de **RS38.528.471,53** à tributação, mas não o fez.

Conforme esclarecido pela própria administradora do FIP Serra, em sua carta resposta datada de 13/11/2017, Intrag DTVM LTDA informa que não houve amortização de cotas. Apesar de a amortização estar prevista na IN CVM nº391 de 6/07/2013, no art. 6º, inciso XII - "**possibilidades de amortização, com as respectivas condições, respeitado o disposto no Capítulo VI desta Instrução;-;** e no art. 25 "**O regulamento do fundo deverá explicitar o critério para amortização de suas cotas**", além do previsto no Regulamento do FIP Serra, em seu art. 31, "Amortização de quotas. As quotas poderão ser amortizadas, a critério da Assembléia Geral de Quotistas..." (..) **Parágrafo 2º - A Assembléia Geral de Quotistas poderá deliberar pela amortização de Quotas em ativos de Carteira de Investimentos, caso em que definirá as condições para tal amortização.**", tal fato não ocorreu, conforme consta na resposta da empresa Intrag em 13/11/2017 transcrita a seguir:

"...o Regulamento do FIP estabelece em seu artigo 31 que o fundo realizará amortizações conforme deliberações pelos constas em assembléia geral. No entanto, **não houve nenhuma deliberação para amortização no período**, assim, não foram realizados pagamentos a esse título aos cotistas.".(grifo nosso).

Por outro lado, as Atas das Assembléias Gerais do FIP nas datas em que ocorreram os pagamentos provenientes das empresas investidas referem-se exclusivamente à distribuição de dividendos provenientes dessas empresas.

Da mesma forma, **não houve o resgate de cotas** no Ano Calendário de 2013 visto que tal procedimento é vedado, IN CVM nº391 de 16/07/2003, "art. 24. Não haverá resgate de cotas". *Para corroborar o que foi dito com relação ao resgate de cotas, transcrevemos parte da resposta da empresa Intrag em 13/11/2017:*

"...nos termos do art. 5º da Instrução CVM nº578, de 30/08/2016 ("ICVM 578"), os FIP 'S são constituídos sob condomínio fechado e, por essa razão, **não admite o resgate de cotas até o prazo de duração do fundo.**"

Igualmente, não houve alienação de cotas porque desde o início do FIP Serra até 31/12/2013, os cotistas foram exatamente os mesmos: o

fiscalizado e sua esposa, a Sr^a Maria Lucia Boardman Carneiro. O contribuinte declara na relação de bens de sua Declaração de Ajuste Anual do IRPF do Ex. Fiscal 2014 (AC 2013) ser proprietário de 663.124.724,08755 cotas Classe A do FIP Serra tanto em 31/12/2012 quanto em 31/12/2013.

Diante do acima exposto, fica constatado que não houve amortização, resgate ou alienação de cotas do FIP Serra no ano-calendário de 2013.

[...]

6 - INFRAÇÕES APURADAS

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo fiscalizado, efetuamos o presente lançamento de ofício, nos termos do art. 926 do Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - 1999), tendo em vista que foi apurada a infração abaixo descrita aos dispositivos legais mencionados.

6.1 - RENDIMENTOS CLASSIFICADOS INDEVIDAMENTE NA DECLARAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA.

Em sua Declaração de Ajuste Anual referente ao Ano Calendário de 2013 — Exercício Fiscal de 2014 o contribuinte declarou Rendimentos Isentos e Não Tributáveis, campo 5 — Lucros e dividendos recebidos pelo titular, o recebimento de R\$38.470.451,36 e pelo dependente o valor de R\$58.020,17, ambos recebidos da empresa INTRAG DTVM LTDA.

[...]

7. DA SOLIDARIEDADE PASSIVA DO CÔNJUGE SRa. MARIA LÚCIA BOARDMAN CARNEIRO, CPF.: 260.954.247-04

O Sr. Antônio José de Almeida Carneiro, CPF n.º. 028.600.667-72 e Sra. Maria Lúcia Boardman Carneiro, CPF n.º 260.954.247-04 apresentaram a Declaração Anual de Rendimentos em conjunto, sendo a Sra. Maria Lúcia dependente do Sr. Antonio José. No caso de declaração entregue em conjunto, todos os que tenham rendimentos (declarados ou omitidos) nesta declaração passam a ser solidariamente responsáveis porque há entre eles interesse comum na situação que constitui o fato gerador do imposto de renda anual, ou seja, na declaração em conjunto, para que seja solidária a pessoa que dela faça parte é apenas necessário que tenha auferido rendimentos tributáveis.

Com isso, resta caracterizada a **responsabilidade solidária** da Sra. Maria Lúcia Boardman Carneiro, CPF n.º 260.954.247-04, nos termos do artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional — Lei 5.172/66, que responde solidariamente com o sujeito passivo, o Sr. Antonio José de Almeida Carneiro, CPF n.º. 028.600.667-72, **neste Auto de Infração**, motivo pelo qual também receberá os mesmos documentos referentes ao presente lançamento, sendo cientificada através do **Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento Total do Procedimento Fiscal — Responsabilidade Tributária — TEC-R.**"

Ciente do lançamento em 13/11/2018 (fl. 292), o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 333/375, em 13/12/2018, por meio de procurador devidamente constituído.

Ressalta-se, que a responsável solidária recebeu cópia do Auto de Infração, Termo de Verificação Fiscal, bem como do Termo de Encerramento da Ação Fiscal, bem como ficou ciente do **TERMO DE CIÊNCIA DE LANÇAMENTOS E ENCERRAMENTO TOTAL DO PROCEDIMENTO FISCAL —**

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA, conforme fls.293/322, tendo a ciência ocorrido por Edital, fls. 326.

Abaixo, impugnação apresentada pela defesa:

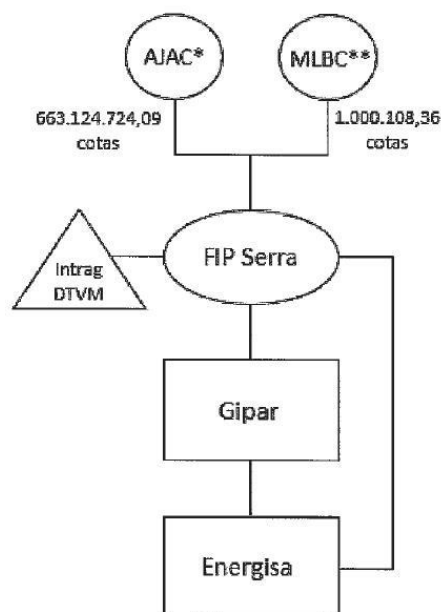
II. FATOS

[...]

5. No auto de infração lavrado, a fiscalização imputou responsabilidade solidária sobre a totalidade do lançamento efetuado à sua cônjuge Sra. Maria Lucia Boardman Carneiro (CPF ril) 260.954.247-04 ("Sra. Maria Lucia"), com fundamento no artigo 124, I do Código Tributário Nacional ("CTN"). Para tanto, a fiscalização alega que o Impugnante e a Sra. Maria Lucia apresentam a Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativa ao ano-calendário 2013 (exercício 2014) ("DIRPF 2013/2014") (fls. 2-32) em conjunto, e sendo a Sra. Maria Lúcia cônjuge e dependente do Sr. Antonio José, eles passariam a ser "solidariamente responsáveis por supostamente haver interesse comum na situação que constitui o fato gerador do imposto de renda anual (...). "

6. No ano calendário de 2013, o Impugnante e a Sra. Maria Lucia eram os únicos co listas do Fundo de Investimento em Participações da Serra Multiestratégia ("FIP Serra"), inscrito no CNPJ/MF sob o nº 11.390.348/0001-59, administrado pela Intrag Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários Ltda. ("Intrag DTVM"), inscrita no CNPJ/MF sob o nº 62.418.140/0001-31.

7. O FIP Serra detinha participação em diversas sociedades, dentre elas a Energisa S.A., sociedade anônima de capital aberto, inscrita no CNPJ/MF sob o nº 00.864.214/0001-06 ("Energisa") e a Gipar S.A., sociedade anônima inscrita no CNPJfMF sob o nº 02.260.956/0001-58 ("Gipar") que, por sua vez, também possui participação societária na Energisa, conforme refletido no organograma abaixo:



* Sr. Antônio José

** Sra. Maria Lucia

8. Em 2013, as empresas investidas Gipar e Energisa distribuíram dividendos relativos às ações detidas pelo FIP Serra que, por sua vez, foram repassados diretamente aos seus cotistas, o Impugnante e a Sra. Maria Lucia.

[...]

11. *Fato é que, com base na legislação vigente em 2013 (IN RFB 1.022/2010), os dividendos repassados ao Impugnante e à Sra. Maria Lucia eram isentos de tributação e, de forma transparente, o Impugnante e a Sra. Maria Lucia declararam em sua DIRPF 2013/2014 o recebimento de rendimentos isentos da Intrag DTVM, na qualidade de administradora e responsável tributária do FIP Serra, relativamente ao repasse de dividendos recebidos das companhias emissoras das ações de titularidade do fundo.*

[...]

III. PRELIMINARMENTE.

A) ERRO QUANTO À MATÉRIA TRIBUTÁVEL E EXTINÇÃO DO CRÉDITO PELA DECADÊNCIA

23. Como já visto acima, a fiscalização afirma no auto de infração que os dividendos recebidos pelo Impugnante e pela Sra. Maria Lucia deveriam ser tributados pelo IRPF com base na tabela progressiva vigente em 2013, por terem transitado pelo FIP Serra e assim supostamente configurar um repasse "indireto".

24. No entanto, ainda que se concluísse pela incidência de imposto de renda no presente caso — o que será devidamente afastado adiante e aqui se admite somente para fins de argumentação —, não haveria, em hipótese alguma, que se falar em pagamento de IRPF com base na tabela progressiva.

25. A legislação brasileira (artigo 2º da Lei nº 11.312/2006) prevê apenas uma forma de tributação incidente sobre rendimentos pagos por Fundos de Investimento em Participações ("FIPs") aos seus cotistas: IRRF à alíquota de 15% incidente sobre a diferença positiva entre o valor de resgate e/ou amortização e o custo de aquisição das cotas. Tributação essa que ocorre exclusivamente na fonte.

[...]

B) NULIDADE DO LANÇAMENTO POR ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO: VIOLAÇÃO DO ARTIGO 142, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

[...]

43. Dessa forma, se os valores repassados ao Impugnante e à Sra. Maria Lucia fossem considerados como tributáveis, caberia à Intrag DTVM, na qualidade de administradora do FIP Serra, a responsabilidade exclusiva pela retenção e recolhimento do imposto incidente.

[...]

IV. Do MÉRITO.

A) Do CUMPRIMENTO À REGULAMENTAÇÃO DO REPASSE DE DIVIDENDOS E A NECESSÁRIA APLICAÇÃO DO ART. 22 DA IN RFB 1.022/2010

[...]

59. Assim, considerando que com base na regulamentação acima citada os FIPs só poderiam ser constituídos sob a forma de condomínio fechado, o art. 24 da Instrução CVM n.º 391/20039 vedava o resgate antecipado de cotas do FIP.

60. Por conseguinte, o cotista de um FIP poderia e pode realizar o seu investimento no fundo por meio: (i) da venda de suas cotas para terceiros, (ii) da amortização das cotas durante o prazo de duração do fundo ou (iii) do resgate das cotas, com o seu consequente cancelamento, o que somente pode ocorrer quando do encerramento e liquidação do fundo.

61. Nas três formas de realização de investimento descritas acima, a tributação incide sobre eventual ganho de capital auferido pelo cotista, consistindo: (i) na diferença positiva entre o preço de venda e o custo de aquisição das cotas, (ii) no

valor que exceder o custo de aquisição das cotas ou (iii) na diferença positiva entre o valor do resgate e o custo de aquisição das cotas resgatadas, à ali quota de 15%, devendo o imposto renda devido ser retido na fonte pelo administrador do FIP, conforme previsto no art. 2º da Lei nº 11.312/2006⁷, reproduzido no art. da IN RFB 1.022/2010⁸.

[...]

B) O REPASSE DIRETO DE DIVIDENDOS PREVISTO NA IN RFB 1.022/2010.

81. A discussão objeto do presente processo gira em torno da correta interpretação do art. 22 da IN RFB 1.022/2010, que estabelece que "os valores recebidos das companhias emissoras de ações integrantes da carteira do fundo, repassados diretamente aos cotistas, são isentos do imposto sobre a renda, no caso de dividendos⁹ (grifos nossos).

[...]

C) O REPASSE NÃO ALTERA A NATUREZA JURÍDICA DO RENDIMENTO.

109. A fiscalização afirma que "a natureza jurídica de dividendos foi alterada" em razão do crédito dos dividendos ao fundo e seu repasse aos cotistas. Com isso, sustenta que os cotistas do FIP da Serra não fariam jus à isenção prevista em lei.

[...]

D) O PRINCÍPIO DA EVENTUALIDADE.

125. Como já visto acima, a fiscalização afirma no auto de infração que os dividendos recebidos pelo Impugnante e pela Sra. Maria Lucia deveriam ser tributados pelo IRPF com base na tabela progressiva vigente em 2013, por terem transitado pelo FIP Serra e portanto ter se configurado supostamente um repasse "indireto".

126. No entanto, conforme já se demonstrou, ainda que se concluísse pela incidência de imposto de renda no presente caso — o que, repita-se, somente se admite para fins de argumentação —, não haveria, em hipótese alguma, que se falar em pagamento de IRPF com base na tabela progressiva.

[...]

E) ILEGALIDADE DE JUROS SOBRE MULTA DE MORA.

128. Por fim, na remota hipótese de manutenção do auto de infração, ad argumentandum, impõe-se a revisão da cobrança para excluir os juros de mora sobre a multa, dada a expressa limitação do p. único do art. 43 da Lei nº 9.430/96.

[...]

Ainda, no dia 13/12/2018, foi protocolada a defesa da responsável solidária, Sra. **MARIA LUCIA BOARDMAN CARNEIRO**, de fls. 427/483, por meio de procurador devidamente constituído.

A seguir, vamos destacar apenas os pontos da impugnação apresentada pela Sra. Maria Lúcia, responsável solidária, que não foram abordadas na defesa apresentada por seu cônjuge.

III. PRELIMINARMENTE.

A) *NULIDADE DA INTIMAÇÃO 23. Como se sabe, é a intimação válida do contribuinte que aperfeiçoa o lançamento tributário, por meio do qual a autoridade administrativa fiscal constitui o crédito tributário em favor da Fazenda Pública, permitindo ao Estado a cobrança do tributo devido. É assim que dispõe o art. 145 do CTN:*

[...]

B) AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO PARA IMPUTAÇÃO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA À IMPUGNANTE

40. Como se já não bastasse a nulidade do auto de infração acima demonstrada, o Demonstrativo de Responsáveis Tributários integrante do referido auto também possui vício insanável, na medida em que não traz qualquer motivação da fiscalização para imputação de responsabilidade tributária à Impugnante.

41. O único motivo pelo qual a Sra. Maria Lúcia foi incluída como responsável tributário na presente autuação se deveu ao fato de sua DIRPF ser apresentada em conjunto com a de seu cônjuge, o Sr. Antônio José. Nesse ponto, a fiscalização se limita a afirmar que "no caso de declaração entregue em conjunto, todos os que tenham rendimentos (declarados ou omitidos) nesta declaração passam a ser solidariamente responsáveis porque há entre eles interesse comum na situação que constitui o fato gerador do imposto de renda anual".

42. Apoiada no referido entendimento, a fiscalização caracterizou a responsabilidade tributária da Sra. Maria Lucia com base no art. 124, I do CTN, que estabelece o seguinte:

[...]

C) DA IMPOSSIBILIDADE DE IMPUTAÇÃO DE RESPONSABILIDADE À IMPUGNANTE PELA TOTALIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.

57. Ainda que se entenda pela aplicabilidade da responsabilidade solidária com base no art. 124, inciso I, do CTN, o que se admite apenas por amor ao debate, é certo que a imputação de responsabilidade à Impugnante pela totalidade do auto de infração é manifestamente ilegal.

58. Isso porque, a Sra. Maria Lucia não é detentora de todas as cotas do FIP Serra que geraram rendimentos considerados pelo Fisco como tributáveis e supostamente objeto de IRPF.

[...]

D) ERRO QUANTO À MATÉRIA TRIBUTÁVEL E EXTINÇÃO DO CRÉDITO PELA DECADÊNCIA

62. Como já visto acima, a fiscalização afirma no auto de infração que os dividendos recebidos pela Impugnante e pelo Sr. Antônio José deveriam ser tributados pelo IRPF com base na tabela progressiva vigente em 2013, por terem transitado pelo FIP Serra e assim supostamente configurar um repasse "indireto".

63. No entanto, ainda que se concluísse pela incidência de imposto de renda no presente caso - o que será devidamente afastado adiante e aqui se admite somente para fins de argumentação -, não haveria, em hipótese alguma, que se falar em pagamento de IRPF com base na tabela progressiva.

(...)

Todas as argumentações posteriores são idênticas à apresentadas pelo cônjuge, por isso não vemos a necessidade de transcrever toda a defesa apresentada pela responsável solidária, mesmo porque o objeto do lançamento é o mesmo.

Aos autos, anexou documentos de fls. 484/528.

(Destaques no original)

Julgamento de Primeira Instância

A 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza, por unanimidade, julgou improcedente a contestação dos Impugnantes, nos

termos do relatório e voto registrados no acórdão recorrido, cuja ementa transcrevemos (processo digital, fls. 531 a 595):

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

Exercícios: 2014

PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS. Oponibilidade ao Fisco.

Os planejamentos tributários são oponíveis ao Fisco quando formados por negócios jurídicos marcado pela presença preponderantemente de propósitos negociais, ainda que resultando em economia tributária.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. Doutrina. Efeitos.

As decisões administrativas, mesmo sendo proferidas por órgão colegiado, sem uma lei que lhes atribua eficácia, não constituem normas complementares do Direito Tributário.

A doutrina transcrita não pode ser oposta ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. Interesse comum.

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. O solidário responde tanto pelo tributo como pela penalidade, aplicada em seu grau inicial, qualificada ou agravada.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Recurso Voluntário

Discordando da respeitável decisão, os Recorrentes (contribuinte e responsável solidário) interuseram recursos voluntários, basicamente repisando os argumentando apresentados na impugnação, os quais, em síntese, trouxeram de relevante para a solução da presente controvérsia (processo digital, fls. 611 a 667 e 681 a 753):

1. Em sede preliminar:

1.1. nulidade do lançamento por erro na identificação do sujeito passivo e na apuração da matéria tributável;

1.2. nulidade da decisão de primeira instância pela ocorrência de cerceamento de defesa, sob o pressuposto de que alguns argumentos, ali expostos, deixaram de ser considerados.

2. No mérito, discorre:

2.1. preliminarmente, acerca da ocorrência de suposta decadência;

2.2. acerca da isenção prevista no art. 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.022, de 5 de abril de 2010;

2.3. acerca da inexigibilidade de juros sobre multa de ofício.

3. Transcreve doutrina e jurisprudência perfilhados à sua pretensão.

É o relatório.

Fl. 14 do Acórdão n.º 2402-008.174 - 2ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 12448.727245/2018-45

Voto Vencido

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz - Relator

Admissibilidade

O recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 19/6/2019 (processo digital, fl. 606), e a peça recursal foi interposta em 17/7/2019 (processo digital, fl. 609), dentro do prazo legal para sua interposição. Logo, já que atendidos os demais pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, dele tomo conhecimento.

Preliminares

Nulidade do lançamento

Inicialmente, registre-se que o lançamento é ato privativo da Administração Pública, pelo qual se verifica e registra a ocorrência do fato gerador, a fim de apurar o quantum devido pelo sujeito passivo da obrigação tributária prevista no artigo 113 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN). Portanto, à luz do art. 142 do mesmo Código, trata-se de atividade vinculada e obrigatória, como tal, sujeita à apuração de responsabilidade funcional em caso de descumprimento, pois a autoridade não deve nem pode fazer juízo valorativo acerca da oportunidade e conveniência do lançamento. Confirma-se:

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.

Assim sendo, não se apresenta razoável o argumento do Recorrente de que o lançamento ora contestado é nulo, supostamente porque houve erro na identificação do sujeito passivo e na apuração da matéria tributável. Não obstante mencionadas alegações, entendo que o auto de infração contém todos os requisitos legais estabelecidos no art. 10 do Decreto n.º 70.235/72, que rege o Processo Administrativo Fiscal, trazendo, portanto, as informações obrigatórias previstas nos seus incisos I a VI, especialmente aquelas necessárias ao estabelecimento do contraditório, permitindo a ampla defesa do autuado. Confirma-se:

Decreto n.º 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.

Nestes termos, ainda na fase inicial do procedimento fiscal, o Contribuinte foi regularmente intimado a apresentar documentos e esclarecimentos relativos à declaração de ajuste anual atinentes ao ano-calendário de 2013 (DIRPF 2014). Portanto, compulsando os

preceitos legais juntamente com os supostos esclarecimentos disponibilizados pelo Recorrente, a autoridade fiscal formou sua convicção, o que não poderia ser diferente, conforme preceitua o já transcrito art. 142 do CTN (processo digital, fls. 33 e seguintes).

A tal respeito, dito lançamento identificou a irregularidade apurada e motivou, de conformidade com a legislação aplicável à matéria, o procedimento adotado, tudo feito de forma transparente e precisa, como se pode observar na “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” e no “Demonstrativo de Apuração do Imposto Devido”, em consonância, portanto, com os princípios constitucionais da ampla defesa, do contraditório e da legalidade (processo digital, fls. 246 a 289).

Tanto é verdade, que o Interessado refutou, de forma igualmente clara, a imputação que lhe foi feita, como se observa do teor de sua contestação e da documentação a ela anexada. Neste sentido, expôs os motivos de fato e de direito de suas alegações e os pontos de discordância, discutindo o mérito da lide relativamente a matéria envolvida, nos termos do inciso III do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, não restando dúvidas de que compreendeu perfeitamente do que se tratava a exigência.

A propósito, enfatiza-se que o caso em exame não se enquadra nas hipóteses de nulidade previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, sendo incabível sua declaração, por não se vislumbrar qualquer vício capaz de invalidar o procedimento administrativo adotado. Ademais, conforme art. 60 do mesmo Decreto, se fosse o caso, outras supostas irregularidades, incorreções ou omissões seriam sanadas se houvesse prejuízo ao sujeito passivo, sem que isso importasse forma diversa de nulidade. Confira-se:

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.

[...]

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.

Por fim, considerando a disposição vista no transcrito art. 60 do PAF, no mérito, trataremos, mais especificamente, dos supostos erros na apuração da matéria tributável e na identificação do sujeito passivo.

Isto posto, esta pretensão preliminar não pode prosperar, porquanto sem fundamento legal razoável.

Nulidade da decisão recorrida

Ressalte-se que todas as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida foram enfrentadas por ocasião do julgamento de origem, razão pela qual não procede a alegação do Recorrente no sentido da ocorrência de cerceamento de defesa sob o pressuposto de que alguns argumentos, ali expostos, deixaram de ser considerados. No caso, nota-se ter ocorrido desdobramentos de abordagens já objeto da discussão, como tais, nada inovando as razões já discutidas.

A propósito, o julgador não está obrigado a responder todas as questões suscitadas pelas partes em defesa das respectivas teses, quando já tenha encontrado fundamentos

suficientes para proferir o correspondente voto. Nessa perspectiva, a apreciação e valoração das provas acostadas aos autos é de seu livre arbítrio, podendo ele, inclusive, quando entender suficientes à formação de sua convicção, fundamentar a decisão por meio de outros elementos probatórios presentes no processo.

É nesse sentido, ao tratar da fundamentação das decisões judiciais com fulcro no art. 489, § 1º, do CPC/2015, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ), *verbis*:

"O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. O julgador possui o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar (enfraquecer) a conclusão adotada na decisão recorrida. Assim, mesmo após a vigência do CPC/2015, não cabem embargos de declaração contra a decisão que não se pronunciou sobre determinado argumento que era incapaz de infirmar a conclusão adotada. STJ. 1ª Seção. EDcl no MS 21.315DF, Rel. Min. Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3ª Região), julgado em 8/6/2016 (Info 585)."

Por oportuno, cabe destacar, ainda, que o CPC/2015 e, por consequência, os pronunciamentos dos tribunais superiores a ele referentes, são importantes fontes de direito subsidiárias a serem observadas no Processo Administrativo Fiscal. A esse respeito, trata o Acórdão 2402006.494, proferido por Este órgão julgador:

PRELIMINAR. NULIDADE DA DECISÃO. ELEMENTOS PROBATÓRIOS SUFICIENTES. IMPOSSIBILIDADE.

Não há que se falar em nulidade da decisão por ter deixado de analisar documentos apresentados juntamente com a impugnação, quando o julgador da instância de piso fundamentou a sua decisão em outros elementos probatórios anexados aos autos e suficientes à formação de sua convicção.

O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelo impugnante, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. Na verdade, o julgador tem o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar a conclusão adotada.

Nestes termos, rejeita-se reportada alegação de nulidade.

Mérito

Preliminar de decadência

O sujeito ativo dispõe do prazo de 5 (cinco) anos para constituir o crédito tributário mediante lançamento de ofício (auto de infração ou notificação de lançamento), variando conforme as circunstâncias, apenas, a data de início da referida contagem. É o que se vê nos arts. 150, § 4º, e 173, incisos I e II e § único, do CTN, nestes termos:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação

[...]

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Adite-se, também, que este Conselho já pacificou entendimentos acerca do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) e das Contribuições Previdenciárias (CP), ambos refletindo na respectiva contagem do prazo decadencial, *verbis*:

Súmula CARF n.º 123

Imposto de renda retido na fonte relativo a rendimentos sujeitos a ajuste anual caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional. (**Vinculante**, conforme Portaria ME n.º 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Súmula CARF n.º 99:

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Súmula CARF n.º 106:

Caracterizada a ocorrência de apropriação indébita de contribuições previdenciárias descontadas de segurados empregados e/ou contribuintes individuais, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. (**Vinculante**, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Cotejando os supracitados preceitos, deduz-se que o legislador dispensou tratamento diferenciado àquele contribuinte que pretendeu cumprir corretamente sua obrigação tributária, apurando e recolhendo o encargo que supostamente entendeu devido. Nessa perspectiva, o CTN trata o instituto da decadência em dois preceitos distintos, quais sejam: (i) em regra específica, de aplicação exclusiva quando o lançamento se der por homologação (art. 150, § 4º) e (ii) na regra geral, aplicável a todos os tributos e penalidades, conforme as circunstâncias, independentemente da modalidade de lançamento (art. 173, incisos I e II e § único).

Por pertinente, a compreensão do que está posto no CTN, art. 173, fica facilitada quando se vê as normas para elaboração, redação, alteração e consolidação de leis, presentes na Lei Complementar n.º 95, de 26 de fevereiro de 1998. Mais especificamente, consoante o art. 11, inciso III, alíneas “c” e “d”, da reportada Lei Complementar, os incisos I e II e § único supracitados trazem enumerações atinentes ao caput (CTN, art. 173, incisos I e II) e exceção às regras enumeradas precedentemente (CTN, art. 173, § único) respectivamente. Confira-se:

Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:

[...]

III - para a obtenção de ordem lógica:

[...]

c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida;

d) promover as discriminações e enumerações por meio dos incisos, alíneas e itens.

À vista dessas premissas, o termo inicial do descrito prazo decadencial levará em conta - além das hipóteses de dolo, fraude e simulação -, a forma de apuração do correspondente tributo e a antecipação do respectivo pagamento. Assim entendido, o início do mencionado prazo quinquenal se dará a partir:

1. do respectivo fato gerador, nos tributos apurados por homologação, quando afastadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação, e houver antecipação de pagamento do correspondente imposto ou contribuição, ainda que em valor inferior ao efetivamente devido, aí se incluindo eventuais retenções na fonte – IRRF (CTN, art. 150, § 4º);

2. do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quanto às penalidades e aos tributos excepcionados anteriormente (item 1), desde que o respectivo procedimento fiscal não se tenha iniciado em data anterior (CTN, art. 173, inciso I);

3. da ciência de início do procedimento fiscal, quanto aos tributos excepcionados no item 1, quando a respectiva fiscalização for instaurada antes do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, § único);

4. da decisão administrativa irreformável de que trata o art. 156, inciso IX, do CTN, nos lançamentos destinados a, novamente, constituir crédito tributário objeto de autuação anulada por vício formal (CTN, art. 173, inciso II).

A propósito, conforme arts. 1º e 2º e 52 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, a partir de 1º de janeiro de 1989, o Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF) passou a ser exigido mensalmente, à medida em que os rendimentos são auferidos, cuja apuração e respectivo pagamento são efetuados pelo contribuinte nos prazos legalmente previstos, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nestes termos:

Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados [...]

Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

[...]

Art. 52. A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto ou de quota deste, nos prazos fixados nesta Lei, apresentada ou não a declaração, sujeitará o contribuinte às multas e acréscimos previstos na legislação do imposto de renda.

Ocorre que, a partir do ano-base de 1991, conforme a Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, arts. 1º, 2º, 9º, 10, 11 e 23, referida incidência mensal foi mantida, mas somente a título de antecipação. É que, ao final do correspondente ano-calendário, o sujeito passivo deverá apurar o saldo do imposto a pagar ou a ser restituído e, quando for o caso, efetivar o respectivo pagamento no prazo legal, podendo a autoridade fiscal exigir eventuais diferenças apuradas em procedimento fiscal. Confira-se:

Art. 1º A partir do exercício financeiro de 1991, os rendimentos e ganhos de capital percebidos por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil serão tributados [...]

Art. 2º O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 11.

[...]

Art. 9º As pessoas físicas deverão apresentar anualmente declaração de rendimentos, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou a restituir.

[...]

Art. 10. A base de cálculo do imposto, na declaração anual, será a diferença entre as somas dos seguintes valores:

I - de todos os rendimentos percebidos pelo contribuinte durante o ano-base, exceto os isentos, os não tributáveis e os tributados exclusivamente na fonte; e

II - das deduções de que trata o art. 8º

Art. 11. O saldo do imposto a pagar ou a restituir na declaração anual (art. 9º) será determinado com observância das seguintes normas:

I - será apurado o imposto progressivo mediante aplicação da tabela (art. 12) sobre a base de cálculo (art. 10);

II - será deduzido o valor original, excluída a correção monetária do imposto pago ou retido na fonte durante o ano-base, correspondente a rendimentos incluídos na base de cálculo (art. 10);

[...]

Art. 23. A falta ou insuficiência de pagamento do imposto ou de quota deste, nos prazos fixados nesta lei, apresentada ou não a declaração, sujeitará o contribuinte às multas e acréscimos previstos na legislação em vigor e a correção monetária com base na variação do valor do BTN.

Ante o exposto, infere-se que reportado IRPF já vinha sendo apurado mediante lançamento por homologação, sendo a atual estrutura de apuração; posta na Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, arts. 7º e 13, § único; exatamente igual àquela validada a partir do ano-base de 1991, nestes termos:

Art. 7º A pessoa física deverá apurar o saldo em Reais do imposto a pagar ou o valor a ser restituído, relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário, e apresentar anualmente, até o último dia útil do mês de abril do ano-calendário subsequente, declaração de rendimentos em modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal.

[...]

Art. 13. O montante determinado na forma do artigo anterior constituirá, se positivo, saldo do imposto a pagar e, se negativo, valor a ser restituído.

Parágrafo único. Quando positivo, o saldo do imposto deverá ser pago até o último dia útil do mês fixado para a entrega da declaração de rendimentos.

Nessa perspectiva, o início da contagem do prazo decadencial de referido Imposto, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, será determinado se levanto em conta a existência ou não de pagamento antecipado, conforme CTN, arts. 150, § 4º ou 173, inciso I, respectivamente. Entendimento perfilhado à decisão do STJ no REsp nº 973.733/SC, tomada por recursos repetitivos, cuja ementa transcrevemos:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL.

ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o

lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: Resp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008."

Válido esclarecer que citada decisão (REsp nº 973.733/SC) foi tomada sob regime reservado aos recursos repetitivos tratados no art. 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (Código de Processo Civil revogado), atualmente, referenciados no art. 1.036 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Novo Código de Processo Civil). Nessa condição, de aplicação obrigatória por este Conselho, conforme preceitua o art. 62, §1º, inciso II, alínea "b", do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, com a Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016. Confira-se:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

[...]

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

[...]

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016)

Posta assim a questão, passo propriamente ao enfrentamento da controvérsia.

A decisão de origem considerou o prazo decadencial visto na regra geral estabelecida no CTN, art. 173, inciso I, iniciando-se sua contagem no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nestes termos (processo digital, fl. 585):

Assim sendo, no que diz respeito aos rendimentos auferidos ao longo do ano-calendário de 2013, cuja antecipação restou não comprovada, estão presentes os pressupostos para aplicação do art. 173, I, do CTN, contando-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Desta forma, teria a fiscalização 5 (cinco) anos, a partir de 31 de dezembro de 2015, para efetuar o lançamento relativamente à DAA/2012, com término em 31 de dezembro de 2020.

De modo diverso, o Contribuinte sustenta a improcedência do crédito constituído, sob o pressuposto de que mencionada autuação se deu quando já extinto o respectivo direito subjetivo detido pelo Fisco. Como fundamento, manifesta não ter ocorrido antecipação de pagamento do imposto, porque *o presente caso não se trata de hipótese tributável pelo IRPF*, razão por que deveria ter se considerado o prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º, do mesmo Código, cuja contagem terá seu termo inicial na data de ocorrência do fato gerador, **assim considerado, o final de cada mês, e não o final do ano-calendário** (processo digital, fls. 617, 618 e 630).

Do exposto, o argumento do Recorrente é improcedente, pois o fato gerador do IRPF sujeito a ajuste ocorre comente em 31 de dezembro do correspondente ano-calendário, ainda que sua incidência se dê mensalmente, à medida em que os rendimentos forem sendo auferidos. Assim entendido, independentemente do início da contagem do mencionado prazo decadencial se operar nos termos do CTN, art. 150, § 4º, ou art. 173, inciso I, a autuação ora contestada se aperfeiçoou nos estritos termos legais, eis que a ciência do respectivo lançamento se deu em 13/11/2018 (processo digital, fl. 292).

Multa de ofício e juros de mora

Entendidas as circunstâncias da autuação, a progressão do raciocínio passa pela premissa de que as aplicações da multa de ofício e dos juros de mora se impõem, respectivamente, pelos arts. 44, I, e 61, §3º, da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com redação dada pela Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007. Confirma-se:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes **multas**: (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007) (grifo nosso)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

Art. 61. [...]

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão **juros de mora** calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (grifo nosso)

Como visto, reportada matriz legal impede que a aplicação de tais acréscimos seja submetida à discricionariedade das autoridades tributárias, cujas atividades são vinculadas, nos termos do CTN, art. 142. Por conseguinte, o procedimento fiscal que ensejar lançamento de ofício apurando imposto a pagar, obrigatoriamente, implicará na cominação de mencionados acréscimos legais, nos exatos termos da legislação.

Acrescente-se que tais matérias já estão pacificadas perante este Conselho, cujos enunciados de súmulas transcrevo na sequência:

Súmula CARF n.º 4:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (**Vinculante**, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF n.º 108:

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

Vinculação jurisprudencial

Como se há verificar, a análise da jurisprudência que o Recorrente trouxe no recurso deve ser contida pelo disposto nos arts. 472 da Lei n.º 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (Código de Processo Civil – CPC) e 506 da Lei n.º 13.105, de 16 de março de 2015 (novo CPC), os quais estabelecem que a sentença não reflete em terceiro estranho ao respectivo processo. Logo, por não ser parte no litígio ali estabelecido, o Recorrente dela não pode se aproveitar. Confirma-se:

Lei n.º 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil:

Art. 472. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros. Nas causas relativas ao estado de pessoa, se houverem sido citados no processo, em litisconsórcio necessário, todos os interessados, a sentença produz coisa julgada em relação a terceiros.

Lei n.º 13.105, de 2015 - novo Código de Processo Civil:

Art. 506. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros.

Mais precisamente, as decisões judiciais e administrativas, regra geral, são desprovidas da natureza de normas complementares, tais quais aquelas previstas no art. 100 do CTN, razão por que não vinculam futuras decisões deste Conselho, conforme Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015, que aprovou o Regimento Interno do CARF. Confirma-se:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;
[http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0\(Redação dada pelo\(a\) Portaria MF n.º 39, de 12 de fevereiro de 2016\)](http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0(Redação dada pelo(a) Portaria MF n.º 39, de 12 de fevereiro de 2016))

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0>(Redação dada pelo(a) Portaria MF nº 152, de 03 de maio de 2016)

c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993. <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0>(Redação dada pelo(a) Portaria MF nº 39, de 12 de fevereiro de 2016)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0>(Redação dada pelo(a) Portaria MF nº 152, de 03 de maio de 2016)

Fundamentos da decisão de origem

Por oportuno, vale registrar que os §§ 1º e 3º do art. 57 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, com a redação dada pela Portaria MF nº 329, de 4 de junho de 2017, facultam o relator fundamentar seu voto mediante transcrição da decisão recorrida, quando o recorrente não inovar em suas razões recursais, *verbis*:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

[...]

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

[...]

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

Nessa perspectiva, quanto às demais questões levantadas no recurso, os Recorrentes basicamente reiteraram os termos da impugnação, nada acrescentando que pudesse alterar o julgamento *a quo*. Logo, tendo em vista minha concordância com os fundamentos do Colegiado de origem e amparado no reportado preceito regimental, adoto as razões de decidir constantes no voto condutor do respectivo acórdão, nestes termos:

A) ERRO QUANTO À MATÉRIA TRIBUTÁVEL E EXTINÇÃO DO CRÉDITO PELA DECADÊNCIA.

Da natureza dos Fundo de Investimento em Participações (FIP)

No Brasil, a regulamentação do Fundo de Investimento em Participações teve início com a Instrução Normativa CVM nº 391, editada em 16/07/2003, disciplinando a constituição, o funcionamento e a administração dos Fundos de Investimentos em Participações (FIP):

INSTRUÇÃO CVM Nº 391, DE 16 DE JULHO DE 2003.

CAPÍTULO I DO ÂMBITO E DA FINALIDADE

Art. 1º A presente Instrução dispõe sobre a constituição, a administração e o funcionamento dos Fundos de Investimento em Participações.

CAPÍTULO II DA CONSTITUIÇÃO E DAS CARACTERÍSTICAS

Art. 2º O Fundo de Investimento em Participações (fundo), constituído sob a forma de condomínio fechado, é uma comunhão de recursos destinados à aquisição de ações, debêntures, bônus de subscrição, ou outros títulos e valores mobiliários conversíveis ou permutáveis em ações de emissão de companhias, abertas ou fechadas, participando do processo decisório da companhia investida, com efetiva influência na definição de sua política estratégica e na sua gestão, notadamente através da indicação de membros do Conselho de Administração.

§1º Sempre que o fundo decidir aplicar recursos em companhias que estejam, ou possam estar, envolvidas em processo de recuperação e reestruturação, será admitida a integralização de cotas em bens ou direitos, inclusive créditos, desde que tais bens e direitos estejam vinculados ao processo de recuperação da sociedade investida e desde que o valor dos mesmos esteja respaldado em laudo de avaliação elaborado por empresa especializada.

§2º A participação do fundo no processo decisório da companhia investida pode ocorrer:

I - pela detenção de ações que integrem o respectivo loco e controle,

II – pela celebração de acordo de acionistas ou, ainda,

III – pela celebração de ajuste de natureza diversa ou adoção de procedimento que assegure ao fundo efetiva influência na definição de sua política estratégica e na sua gestão.

§3º O regulamento do fundo deverá estabelecer os critérios a serem observados para a definição das companhias abertas que possam ser objeto de investimento pelo fundo.

§4º As companhias fechadas referidas no caput deverão seguir as seguintes práticas de governança:

I – proibição de emissão de partes beneficiárias e inexistência desses títulos em circulação;

II – estabelecimento de um mandato unificado de 1 (um) ano para todo o Conselho de Administração;

III – disponibilização de contratos com partes relacionadas, acordos de acionistas e programas de opções de aquisição de ações ou de outros títulos ou valores mobiliários de emissão da companhia;

IV – adesão a câmara de arbitragem para resolução de conflitos societários;

V – no caso de abertura de seu capital, obrigar-se, perante o fundo, a aderir a segmento especial de bolsa de valores ou de entidade mantenedora de mercado de balcão organizado que assegure, no mínimo, níveis diferenciados de práticas de governança corporativa previstos nos incisos anteriores; e VI – auditoria anual de suas demonstrações contábeis por auditores independentes registrados na CVM.

§5º *O investimento poderá ser efetivado através de compromisso, mediante o qual o investidor fique obrigado a integralizar o valor do capital comprometido à medida que o administrador do fundo fizer chamadas, de acordo com prazos, processos decisórios e demais procedimentos estabelecidos no respectivo compromisso de investimento.*

§6º *Da denominação do fundo deverá constar a expressão "Fundo de Investimento em Participações", não se admitindo que, à denominação do fundo, sejam acrescidos nomes ou expressões que induzam a uma interpretação indevida quanto a seus objetivos, a sua política de investimento ou a seu público alvo.*

(...)

Art. 6º-A O fundo deve manter, no mínimo, 90% (noventa por cento) de seu patrimônio investido nos ativos previstos no art. 2º.

(...)

Art. 36. Salvo aprovação da maioria dos cotistas reunidos em assembléia geral, é vedada a aplicação de recursos do fundo em títulos e valores mobiliários de companhias nas quais participem:

I – o administrador, o gestor, os membros de comitês ou conselhos criados pelo fundo e cotistas titulares de cotas representativas de 5% (cinco por cento) do patrimônio do fundo, seus sócios e respectivos cônjuges, individualmente ou em conjunto, com porcentagem superior a 10% (dez por cento) do capital social votante ou total;

II – quaisquer das pessoas mencionadas no inciso anterior que:

a) estejam envolvidas, direta ou indiretamente, na estruturação financeira da operação de emissão de valores mobiliários a serem subscritos pelo fundo, inclusive na condição de agente de colocação, coordenação ou garantidor da emissão; ou b) façam parte de conselhos de administração, consultivo ou fiscal da companhia emissora dos valores mobiliários a serem subscritos pelo fundo, antes do primeiro investimento por parte do fundo.

Parágrafo único. Salvo aprovação da maioria dos cotistas, é igualmente vedada a realização de operações, pelo fundo, em que este figure como contraparte das pessoas mencionadas no inciso I deste artigo, bem como de outros fundos de investimento ou carteira de valores mobiliários administrados pela administradora ou pela gestora, quando houver.

Portanto, os fundos de investimento são organismos financeiros que concentram recursos de terceiros, garantindo-lhes, mediante a gestão técnica de ativos à financeiros e a distribuição de riscos, resultados superiores à da gestão direta por eles implementada.

O FIP deverá ser regido por um regulamento, onde será estabelecido o critério para a definição de quais companhias serão objetos de investimento pelo fundo, o portfólio alvo do investimento, bem como o processo decisório para a realização do investimento.

Criados para investir em sociedades empresárias ainda incipientes, ou em processo de transformação, esses Fundos de Investimentos recebem recursos de investidores que pretendem, por meio dele, fomentar a atividade empresária e participar efetivamente da gestão social, agregando valor à sociedade para, em momento posterior, auferir lucro com a alienação da sua participação societária.

Os Fundos de Investimento em Participação têm prazo determinado para recebimento de recursos e, encerrado este período, devem, também em um prazo pré-estabelecido, investir esses recursos em sociedades empresárias com grande potencial prospectado e com necessidade de investimentos que viabilizem este crescimento.

À guisa de exemplo, de se notar que não são poucas as sociedades que, diante da escassez de recursos disponíveis no mercado de valores mobiliários, bem como do

aumento do preço do crédito nas Instituições Financeiras, buscam nos Fundos de Investimento a parceria necessária para alavancar seus negócios. Aos Fundos é dada, portanto, a possibilidade de adquirir valores mobiliários a um preço bastante competitivo, aumentando a margem de lucro a ser recebido no momento de desinvestimento. Em suma, o FIP é uma estrutura jurídica voltada para investidores qualificados, desenhada para acomodar investimentos de *private equity*, que visa ao fortalecimento da gestão e governança das companhias investidas para, com isso, obter retornos financeiros.

Por sua vez, em 27/06/2006, foi publicada a Lei nº 11.312, disciplinando no seu artigo 2º o regime de tributação diferida do FIP, nos seguintes termos:

Art. 2º Os rendimentos auferidos no resgate de cotas dos Fundos de Investimento em Participações, Fundos de Investimento em Cotas de Fundos de Investimento em Participações e Fundos de Investimento em Empresas Emergentes, inclusive quando decorrentes da liquidação do fundo, ficam sujeitos ao imposto de renda na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento) incidente sobre a diferença positiva entre o valor de resgate e o custo de aquisição das cotas.

*§1º Os ganhos auferidos **na alienação** de cotas de fundos de investimento de que trata o caput deste artigo serão tributados à alíquota de 15% (quinze por cento):*

I - como ganho líquido quando auferidos por pessoa física em operações realizadas em bolsa e por pessoa jurídica em operações realizadas dentro ou fora de bolsa;

II - de acordo com as regras aplicáveis aos ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza quando auferidos por pessoa física em operações realizadas fora de bolsa.

§2º No caso de amortização de cotas, o imposto incidirá sobre o valor que exceder o respectivo custo de aquisição à alíquota de que trata o caput deste artigo.

3º O disposto neste artigo aplica-se somente aos fundos referidos no caput deste artigo que cumprirem os limites de diversificação e as regras de investimento constantes da regulamentação estabelecida pela Comissão de Valores Mobiliários.

4º Sem prejuízo da regulamentação estabelecida pela Comissão de Valores Mobiliários, no caso de Fundo de Investimento em Empresas Emergentes e de Fundo de Investimento em Participações, além do disposto no § 3º deste artigo, os fundos deverão ter a carteira composta de, no mínimo, 67% (sessenta e sete por cento) de ações de sociedades anônimas, debêntures conversíveis em ações e bônus de subscrição.

5º Ficam sujeitos à tributação do imposto de renda na fonte, às alíquotas previstas nos incisos I a IV do caput do art. 1º da Lei nº 11.033¹¹, de 21 de dezembro de 2004, os rendimentos auferidos pelo cotista quando da distribuição de valores pelos fundos de que trata o caput deste artigo, em decorrência de inobservância do disposto nos §§ 3º e 4º deste artigo.

Art. 3º Fica reduzida a zero a alíquota do imposto de renda incidente sobre os rendimentos auferidos nas aplicações em fundos de investimento de que trata o art. 2º desta Lei quando pagos, creditados, entregues ou remetidos a beneficiário residente ou domiciliado no exterior, individual ou coletivo, que realizar operações financeiras no País de acordo com as normas e condições estabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional.

§ 1º O benefício disposto no caput deste artigo:

I - não será concedido ao cotista titular de cotas que, isoladamente ou em conjunto com pessoas a ele ligadas, represente 40% (quarenta por cento) ou mais da totalidade das cotas emitidas pelos fundos de que trata o art. 2º desta

Lei ou cujas cotas, isoladamente ou em conjunto com pessoas a ele ligadas, lhe derem direito ao recebimento de rendimento superior a 40% (quarenta por cento) do total de rendimentos auferidos pelos fundos;

II - não se aplica aos fundos elencados no art. 2º desta Lei que detiverem em suas carteiras, a qualquer tempo, títulos de dívida em percentual superior a 5% (cinco por cento) de seu patrimônio líquido, ressalvados desse limite os títulos de dívida mencionados no § 4º do art. 2º desta Lei e os títulos públicos;

III - não se aplica aos residentes ou domiciliados em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento).

2º Para efeito do disposto no inciso I do § 1º deste artigo, considera-se pessoa ligada ao cotista:

I - pessoa física:

a) seus parentes até o 2º (segundo) grau;

b) empresa sob seu controle ou de qualquer de seus parentes até o 2º (segundo) grau;

c) sócios ou dirigentes de empresa sob seu controle referida na alínea b deste inciso ou no inciso II deste artigo;

II - pessoa jurídica, a pessoa que seja sua controladora, controlada ou coligada, conforme definido nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

3º A alíquota 0 (zero) referida no caput também se aplica aos ganhos de capital auferidos na alienação ou amortização de quotas de fundos de investimentos de que trata este artigo. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

O legislador, então, reconheceu o papel relevante que os Fundos de Investimentos em Participações podem desempenhar em operações de grande porte e exatamente por isso instituiu regime tributário especial, consistente no diferimento da tributação do ganho de capital. A Instrução Normativa RFB nº 1.585/15 complementa os dispositivos acima mencionados, **dispondo que a Instituição administradora do fundo será responsável pela retenção e recolhimento do tributo em questão (quando há resgate das cotas ou liquidação do fundo)**

Art. 32. Os rendimentos auferidos no resgate de cotas de FIP, FIF FIP e FIEE, inclusive quando decorrentes da liquidação do fundo, ficam sujeitos ao imposto sobre a renda na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento) incidente sobre a diferença positiva entre o valor de resgate e o custo de aquisição das cotas.

1º Os ganhos auferidos na alienação de cotas de fundos de investimento de que trata o caput serão tributados à alíquota de 15% (quinze por cento):

I - como ganho líquido, quando auferidos:

a) por pessoa física em operações realizadas em bolsa;

b) por pessoa jurídica em operações realizadas dentro ou fora de bolsa;

II - de acordo com as regras aplicáveis aos ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, quando auferidos por pessoa física em operações realizadas fora de bolsa.

2º No caso de amortização de cotas, o imposto sobre a renda na fonte incidirá sobre o valor que exceder o respectivo custo de aquisição, à alíquota de 15% (quinze por cento).

3º O disposto neste artigo aplica-se somente aos fundos referidos no caput que cumprirem os limites de diversificação e as regras de investimento constantes da regulamentação estabelecida pela CVM.

4º Sem prejuízo da regulamentação estabelecida pela CVM, além do disposto no § 3º, os fundos deverão ter o patrimônio líquido composto de, no mínimo, 67%

(sessenta e sete por cento) de ações de sociedades anônimas, debêntures conversíveis em ações e bônus de subscrição.

5º Na hipótese de inobservância dos critérios estabelecidos nos §§ 3º e 4º, os rendimentos distribuídos aos cotistas, correspondentes a esse período, sujeitam-se ao imposto sobre a renda na fonte às alíquotas previstas no art. 6º, mantida a contagem do prazo da aplicação.

6º Ressalvada a responsabilidade do próprio contribuinte pelo pagamento do imposto de que trata o § 1º, a instituição administradora do fundo fica responsável pela retenção e pelo recolhimento do imposto até o 3º (terceiro) dia útil subsequente ao decêndio de ocorrência dos fatos geradores.

Diferentemente do regime de tributação de uma Sociedade, que, em regra, deve reconhecer o ganho ou perda por competência, a tributação do ganho de capital de Fundo de Investimento em Participações, sob a forma de condômino fechado, é diferida, e o fato gerador do ganho de capital ocorre somente na alienação ou resgate das cotas do FIP, ou seja, regime de caixa e não de competência.

ANÁLISE DO CASO CONCRETO

O contribuinte e seu cônjuge são cotistas do Fundo de Investimento em Participações da Serra (FIP Serra).

Referido FIP Serra era, à época, administrado pela Intrag Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários Ltda.

No ano-calendário de 2013, informou em sua declaração de rendimentos, a qual foi feita em conjunto com seu cônjuge, rendimentos recebidos da INTRAG DIST TIT VALOR MOB LTDA, CNPJ.: 62.418.140/0001-31, conforme abaixo:

Antônio José de Almeida Carneiro

Histórico	Forma	Valor Creditado	Data
FT Rend Serra	Transferência bancária	R\$20.968.335,31	14/02/2013
		R\$12.381.268,01	04/06/2013
		R\$5.120.848,04	23/08/2013
TOTAL		R\$38.470.451,36	

Maria Lúcia Boardman Carneiro

Histórico	Forma	Valor Creditado	Data
FT Rend Serra	Transferência bancária	R\$31.623,92	14/02/2013
		R\$18.673,12	04/06/2013
		R\$7.723,13	23/08/2013
TOTAL		R\$58.020,17	

Em diligência levada a efeito na empresa Intrag Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliário Ltda, constatou-se que o contribuinte efetuou integralizações no período compreendido entre 01/01/2009 a 31/12/2013 nas datas de 0/12/2009, 05/02/2010, 28/10/2010, 28/03/2011, 20/12/2011 e 08/02/2012.

Ainda, na ocasião a administradora do FIP Serra informou que o fundo **não é passível de resgate**, conforme consta no art. 24 da Instrução Normativa CVM1391/03 (vigente à

época da ocorrência do fato gerador) e, adicionalmente, esclareceu também que **não houve nenhuma amortização no fundo**.

De acordo com o que determina a legislação pertinente, há três formas de o cotista realizar seu investimento em um FIP:

VENDA DAS COTAS - *A cota do fundo fechado pode ser transferida mediante termo de cessão e transferência, assinado pelo cedente e pelo cessionário, ou através de bolsa de valores ou entidade de balcão organizado em que as cotas do fundo sejam admitidas à negociação, atendidas as formalidades estabelecidas no regulamento (art. 14 ICVM 555/14). Na venda das cotas, a tributação de IR é de 15% sobre o ganho de capital:valor de Venda (— custo de aquisição).*

AMORTIZAÇÃO DE COTAS - *Admite- e a amortização de cotas mediante o pagamento uniforme a todos os cotistas de parcela do valor de suas cotas, efetuado em conformidade com o que a esse respeito dispuser o regulamento ou a Assembléia Geral de Cotistas.*

RESGATE NA LIQUIDAÇÃO DO FUNDO - *IR é de 15% sobre o valor resgatado (-) custo de aquisição.*

A fiscalização analisou toda a documentação apresentada e constatou o que se segue:

5.1. Dos pagamentos aos cotistas Analisando todos os documentos apresentados pelo contribuinte e os recibos através de diligência realizada na empresa Intrag Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliário Ltda, CNPJ.: 62.418.140/0001-31, verificamos que o contribuinte ANTONIO JOSE DE ALMEIDA CARNEIRO, CPF n.º. 028.600.667-72 e sua esposa MARIA LUCIA BOARDMAN CARNEIRO, CPF n.º 260.954.247-04 são os únicos cotistas do Fundo de Investimento em Participação Serra.

No Ano-Calendário de 2013, o contribuinte Antonio Jose de Almeida Carneiro recebeu os valores abaixo e os declarou em sua Declaração de Imposto de Renda Ano calendário 2013 —Exercício 2014 (DIRPF 2014/AC 2013) no campo Rendimentos Isentos e não Tributáveis como "dividendos", recebidos da empresa Intrag DTVM Ltda, o valor de R\$38.470.451,36.

Da mesma forma, em sua DIRPF 2014/AC 2013 informou como Rendimentos Isentos não tributáveis recebidos a título de "dividendos e" o valor de R\$ 58.020,17, pagos pela da empresa Intrag DTVM Ltda, à Sra. Maria Lucia Boardman Carneiro, cônjuge do fiscalizado e dependente do mesmo.

(...)

No decorrer da fiscalização, conforme consta no Item 2 deste Termo de Verificação Fiscal, o contribuinte foi intimado a apresentar esclarecimentos sobre o recebimento do valor total anual de R\$38.470.451,36. Em sua resposta datada de 22/03/2017, o fiscalizado esclareceu que:

“... é cotista do Fundo de Investimento em Participações da Serra (FIP Serra), administrado pela Intrag Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários Ltda. (administrador)...

O administrador do Fundo, no caso específico de dividendos e juros sobre o capital próprio, desde que devidamente autorizado pela Assembléia Geral dos Quotistas(artigo 31, parágrafo 1º do Regulamento do FIP Serra), pode distribuir tais valores diretamente

aos quotistas (cf parágrafo único do artigo 4º da Instrução Normativa CVM n.º 555/2014).

A possibilidade de repasse de investimento distribuídos pelas companhias emissoras de ações integrantes da carteira de FIP está prevista na legislação tributária em vigor a época das distribuições recebidas pelo Intimado e objeto do presente Termo de Fiscalização - artigo 22 da Instrução Normativa RFB n.º 1.022/2010."

Instrução Normativa RFB n.º 1.022/2010:

"Art. 22- Os valores recebidos das companhias emissoras de ações integrantes da carteira do fundo, repassados diretamente aos cotistas, são isentos do imposto sobre a renda, no caso de dividendos; e tributados na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento), no caso de juros sobre o capital próprio."

No entanto, o caso fatie, não nos remete ao que foi previsto no artigo supracitado da IN RFB n.º 1.022/2010, ou seja, os pagamentos referentes aos dividendos não foram efetuados diretamente aos cotistas do FIP (figura 2 abaixo), e sim de forma indireta (figura 1 abaixo), por intermédio do Fundo de Investimento em Participações da Serra aos seus dois cotistas.

Ainda, em resposta datada de 13/11/2017, (conforme consta no Item 3 deste Termo de Verificação Fiscal) a própria administradora do FIP, Intrag DTVM Ltda., esclarece que os valores dos dividendos transitaram pela carteira do FIP (o verdadeiro acionista das companhias investidas) e não foram pagos diretamente aos cotistas pelas empresas investidas.

E, para corroborar o que foi dito acima, o próprio contribuinte apresentou em cartas respostas, os extratos bancários do Banco Itaú onde constam os créditos do FIP Serra para a conta bancária do mesmo e para a conta bancária de seu cônjuge nas seguintes datas: 14/02/2013, 04/06/2013 e 23/08/2013.

Ora, diante do exposto, temos que a fiscalização acertou ao considerar que a natureza jurídica de dividendos foi alterada. Isso porque, referidos pagamentos são considerados dividendos no momento em que foram pagos ao FIP Serra. Tanto o é, que ficaram isentos de tributação.

No momento em que referidos valores transitaram pelo Fundo e posteriormente foram depositados na conta corrente dos cotistas, perderam a característica de dividendos, passando a ser rendimentos tributáveis sujeitos à tabela progressiva. Isso porque não houve alienação, resgate ou amortização de cotas. Nenhuma das três hipóteses previstas e acima elencadas ocorreu.

Dessa forma, não há que se falar em Ganho de Capital, vez que não houve alienação, resgate ou amortização de cotas.

[...]

B) NULIDADE DO LANÇAMENTO POR ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO: VIOLAÇÃO DO ARTIGO 142, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

A defesa alega que "a única forma de tributação admitida pela legislação brasileira sobre as hipóteses de realização de investimentos em FIP (venda, amortização e resgate na liquidação do fundo) consiste no imposto de renda sobre ganho de capital à alíquota de 15%, sujeita à retenção exclusiva na fonte quando o pagamento for feito pelo fundo."

Como já relatado anteriormente, no caso concreto não se vislumbrou a ocorrência de venda, amortização e/ou resgate na liquidação do fundo. Dessa forma, o que restou constatado foi o recebimento de valores do FIP Serra, os quais estão sujeitos à tributação.

Aqui não há que se falar em ganho de capital. Não houve alienação ou resgate de cotas. Apenas um repasse para os cotistas. Caso as companhias investidas tivessem feito o pagamento de dividendos diretamente para os cotistas, teríamos que referido rendimento seria isento de tributação.

Contudo, no caso concreto, o FIP Serra figurou como detentor de ações e recebeu dividendos das empresas. A partir do momento em que os valores foram recebidos pelo Fundo e, posteriormente, repassados para os cotistas, temos que restou alterada a natureza jurídica dos rendimentos, passando os mesmos a serem tributáveis na pessoa física do contribuinte (cotista).

No que tange ao argumento de que houve erro na identificação do sujeito passivo, temos que discordar da defesa.

De acordo com o art. 45 do CTN,

"Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam."

Ora, se a fonte pagadora (FIP Serra) não fez a retenção na fonte, quando do pagamento ao contribuinte, isso não o exonera de informar o rendimento como tributável na declaração de ajuste anual, adicionando aos demais rendimentos e apurar o imposto devido.

O contribuinte faz menção ao Parecer Normativo Cosit nº 01/2002, que trata da retenção do imposto de renda na fonte. Vejamos:

"Retenção exclusiva na fonte

8. Na retenção exclusiva na fonte, o imposto devido é retido pela fonte pagadora que entrega o valor já líquido ao beneficiário.

*9. Nesse regime, a fonte pagadora substitui o contribuinte desde logo, no momento em que surge a obrigação tributária. A sujeição passiva é **exclusiva** da fonte pagadora, embora quem arque economicamente com o ônus do imposto seja o contribuinte.*

*10. Ressalvada a hipótese prevista nos parágrafos 18 a 22, a **responsabilidade exclusiva da fonte pagadora subsiste, ainda que ela não tenha retido o imposto.***

Imposto retido como antecipação 11. Diferentemente do regime anterior, no qual a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto é exclusiva da fonte pagadora, no regime de retenção do imposto por antecipação, além da responsabilidade atribuída à fonte pagadora para a retenção e recolhimento do imposto de renda na fonte, a legislação determina que a apuração definitiva do imposto de renda seja efetuada pelo contribuinte, pessoa física, na declaração de ajuste anual, e, pessoa jurídica, na data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual.(grifos nossos)

Responsabilidade tributária na hipótese de não-retenção do imposto 12. Como o dever do contribuinte de oferecer os rendimentos à tributação surge tão-somente na declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, na data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, ao se atribuir à fonte pagadora a responsabilidade tributária por imposto não retido, é importante que se fixe o momento em que foi verificada a falta de retenção do imposto: se antes ou após os prazos fixados, referidos acima.

Assim, se o fisco constatar, antes do prazo fixado para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, antes da data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, que a fonte pagadora não procedeu à retenção do imposto de renda na fonte, o imposto deve ser dela exigido, pois não terá surgido ainda para o contribuinte o dever de oferecer tais rendimentos à tributação. Nesse sentido, dispõe o art. 722 do RIR/1999, verbis:

Art. 722. A fonte pagadora fica obrigada ao recolhimento do imposto, ainda que não o tenha retido (Decreto-Lei 115 5.844, de 1943, art. 103).

Ocorre, no presente caso, que o Fisco constatou a omissão de rendimentos em data posterior, no ano-calendário de 2013. Assim, cabe ao contribuinte a responsabilidade de declarar o rendimento e recolher o imposto devido, vez que os rendimentos lançados como omissão não são de tributação exclusiva na fonte.

Mais uma vez, rejeitamos a preliminar aventada pela defesa.

[...]

A) DO CUMPRIMENTO À REGULAMENTAÇÃO DO REPASSE DE DIVIDENDOS E A NECESSÁRIA APLICAÇÃO DO ART. 22 DA IN RFB 1.022/2010

Aqui, cabe ressaltar, que já tratamos da natureza jurídica dos rendimentos objeto do presente lançamento.

Vejam os que determina o art. 22 da IN RFB 1.022/2010:

*"Art. 22- Os valores recebidos das companhias emissoras de ações integrantes da carteira do fundo, **repassados diretamente aos cotistas**, são isentos do imposto sobre a renda, no caso de dividendos; e tributados na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento), no caso de juros sobre o capital próprio."*

Ora, já restou claramente demonstrado que os valores não foram repassados diretamente aos cotistas. Os valores transitaram pelo FIP Serra, sendo considerados como isentos de tributação.

No momento em que os valores transitaram pelo FIP Serra e posteriormente foram repassado aos cotistas, referidos valores perderam a natureza jurídica de dividendos, passando à condição de rendimentos tributáveis. Vejamos trecho do Termo de Verificação Fiscal:

*o caso fático, não nos remete ao que foi previsto no artigo supracitado da IN RFB nº 1.022/2010, ou seja, os pagamentos referentes aos dividendos não foram efetuados **diretamente** aos cotistas do FIP (figura 2 abaixo), e sim de forma **indireta** (figura 1 abaixo), por intermédio do Fundo de Investimento em Participações da Serra aos seus dois cotistas.*

*Nota-se que, **em resposta datada de 13/11/2017**, (conforme consta no Item 3 deste Termo de Verificação Fiscal) a própria administradora do FIP, Intrag DTVM Ltda., esclarece que os valores dos dividendos transitaram pela carteira do FIP (o verdadeiro acionista das companhias investidas) e não foram pagos diretamente aos cotistas pelas empresas investidas, conforme transcrito a seguir:*

*"... o fluxo de pagamento da distribuição de dividendos inicia-se na companhia investida (e portanto, fonte pagadora) que efetua o pagamento ao FIP (por ser o acionista direto da companhia investida), **transita-se os dividendos pela carteira do FIP** e em seguida, os dividendos são repassados aos cotistas. (grifo nosso)*

(...) o próprio contribuinte apresentou em cartas respostas recebidas nessa repartição em 22/03/2017 e em 04/05/2017 os extratos bancários do Banco Itaú onde constam os créditos do FIP Serra para a conta bancária do mesmo e para

a conta bancária de seu cônjuge nas seguintes datas: 14/02/2013, 04/06/2013 e 23/08/2013.

O quadro demonstrativo elaborado pela fiscalização evidencia de forma inequívoca que os rendimentos auferidos pelo contribuinte não são dividendos.



A partir do momento em que os dividendos transitaram pela carteira do FIP (figura 1), a **natureza jurídica de dividendos foi alterada**, uma vez que qualquer pagamento efetuado por intermédio do FIP aos seus cotistas é tributado. Portanto o contribuinte deveria ter ofertado o recebimento total de **R\$ 38.528.471,53** à tributação, mas não o fez.

Por fim, a defesa colaciona aos autos algumas instruções emitidas pela Comissão Valores Mobiliários - CVM, contudo as regras estipuladas não se adequam ao caso concreto, vez que não se enquadram nas três hipóteses retro mencionadas e transitaram pelo Fundo de Investimento antes de serem repassados aos cotistas.

B) O REPASSE DIRETO DE DIVIDENDOS PREVISTO NA IN RFB 1.022/2010.

Conforme bem destaca a defesa, a discussão objeto do presente processo gira em torno da correta interpretação do art. 22 da IN RFB 1.022/2010, que estabelece que "os valores recebidos das companhias emissoras de ações integrantes da carteira do fundo, repassados diretamente aos cotistas, são isentos do imposto sobre a renda, no caso de dividendos.

Como já fartamente demonstrado, os rendimentos lançados como omissão não foram repassados diretamente aos cotistas.

Dessa forma, cai por terra o argumento da defesa.

C) O REPASSE NÃO ALTERA A NATUREZA JURÍDICA DO RENDIMENTO.

Diferente do que argumenta a defesa, entendemos que no momento em que os dividendos são pagos ao fundo e posteriormente repassados para os cotistas, os mesmos perdem a natureza de dividendos, passando a ser rendimentos tributáveis.

Conforme esclarecido pela própria administradora do FIP Serra, em sua carta resposta datada de 13/11/2017, Intrag DTVM LTDA informa que não houve amortização de cotas.

Apesar de a amortização estar prevista na IN CVM nº391 de 16/07/2013, no art. 6º, inciso XII - "possibilidades de amortização, com as respectivas condições, respeitado o disposto no Capítulo VI desta Instrução;-; e no art. 25 "O regulamento do fundo deverá explicitar o critério para amortização de suas cotas", além do previsto no Regulamento do FIP Serra, em seu art. 31, "Amortização de quotas. As quotas poderão ser amortizadas, a critério da Assembléia Geral de Quotistas..." (..)Parágrafo 2º - A Assembléia Geral de Quotistas poderá deliberar pela amortização de Quotas em ativos de Carteira de Investimentos, caso em que definirá as condições para tal amortização.",

tal fato não ocorreu, conforme consta na resposta da empresa Intrag em 13/11/2017 transcrita a seguir:

"...o Regulamento do FIP estabelece em seu artigo 31 que o fundo realizará amortizações conforme deliberações pelos constas em assembléia geral. No entanto, não houve nenhuma deliberação para amortização no período, assim, não foram realizados pagamentos a esse título aos cotistas.".(grifo nosso).

Por outro lado, as Atas das Assembléias Gerais do FIP nas datas em que ocorreram os pagamentos provenientes das empresas investidas referem-se exclusivamente à distribuição de dividendos provenientes dessas empresas.

Vejamos o que foi constatado pela Fiscalização:

"Da mesma forma, não houve o resgate de cotas no Ano Calendário de 2013 visto que tal procedimento é vedado, IN CVM n.º391 de 16/07/2003, "art. 24. Não haverá resgate de cotas".

Para corroborar o que foi dito com relação ao resgate de cotas, transcrevemos parte da resposta da empresa Intrag em 13/11/2017:

"...nos termos do art. 5º da Instrução CVM n.º578, de 30/08/2016 ("ICVM 578"), os FIP 'S são constituídos sob condomínio fechado e, por essa razão, não admite o resgate de cotas até o prazo de duração do fundo."

Igualmente, não houve alienação de cotas porque desde o início do FIP Serra até 31/12/2013, os cotistas foram exatamente os mesmos: o fiscalizado e sua esposa, a Sr' Maria Lucia Boardman Carneiro. O contribuinte declara na relação de bens de sua Declaração de Ajuste Anual do IRPF do Ex. Fiscal 2014 (AC 2013) ser proprietário de 663.124.724,08755 cotas Classe A do FIP Serra tanto em 31/12/2012 quanto em 31/12/2013.

Diante do acima exposto, fica constatado que não houve amortização, resgate ou alienação de cotas do FIP Serra no ano-calendário de 2013."

D) O PRINCÍPIO DA EVENTUALIDADE.

A defesa requer, mais uma vez, que os rendimentos objeto da presente autuação sejam tributados à alíquota de 15%, uma vez que não seja aceita a tese de que referidos rendimentos sejam considerados isentos de tributação, face ao que determina o art. 22 da IN RFB 1.022/2010.

Aqui não há mais o que ser debatido. Com base na descrição dos fatos e da legislação pertinente, restou demonstrado que não há que se falar em Ganho de Capital, vez que não houve alienação ou resgate de cotas.

E) ILEGALIDADE DE JUROS SOBRE MULTA DE MORA.

Em relação à cobrança dos juros de mora sobre a multa de ofício, é relevante destacar que tal cobrança está amparada na previsão legal contida nos seguintes dispositivos:

Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

[...]

Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto n.º 7.212, de 2010)

[...]

3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

Cumprido esclarecer ainda que o conceito de crédito tributário abrange a multa de ofício, de forma que, não efetuado o pagamento no prazo legal, o contribuinte caracteriza-se em débito para com a União, incidindo juros de mora sobre o principal e a multa de ofício. Nesse sentido se manifestou a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda (g.n):

Acórdão CSRF/04-00.651, de 18/09/2007:

JUROS DE MORA — MULTA DE OFÍCIO — OBRIGAÇÃO PRINCIPAL — A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic. Recurso não provido.

[...]

Entendo, assim, que a obrigação tributária principal compreende tanto os próprios tributos e contribuições, como, em razão de seu descumprimento, e por isso igualmente dela decorrente, a multa de ofício proporcional, que é exigível juntamente com o tributo ou contribuição não paga.

[...]

Em decorrência, o crédito tributário, a que se reporta o art. 161 do CTN, corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo seus acréscimos legais, notadamente a multa de ofício proporcional.

[...]

O art. 61, parágrafo terceiro, da Lei n. 9.430/97, fundamento legal da multa aplicada no caso concreto, prevê a aplicação de juros de mora sobre os débitos decorrentes de tributos e contribuições cujos fatos geradores ocorreram a partir de 01 de janeiro de 1997. Dentre os débitos decorrentes dos tributos e contribuições, entendo, pelas razões indicadas acima, incluem-se as multas de ofício proporcionais, aplicadas em função do descumprimento da obrigação principal, e não apenas os débitos correspondentes aos tributos e contribuições em si.

[...]

Ressalte-se, com relação aos juros de mora, que o art. 161 do CTN determina que o crédito não integralmente pago no vencimento será acrescido de juros de mora à taxa de 1% ao mês, caso a lei não disponha de modo diverso, e a Lei n. 9430/96 determina a aplicação da taxa Selic aos casos em questão. Como dito crédito, deve ser entendido, pelas razões expostas, a obrigação tributária principal como um todo, incluindo a multa de ofício proporcional.

[...]

A exigência da multa combatida é procedimento de natureza indeclinável para a autoridade fiscal, dado o caráter de que se reveste a atividade administrativa do lançamento, que é vinculada e obrigatória, nos termos do artigo 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional. Portanto, não há falar, aqui também, em afastamento da multa de ofício e tampouco do afastamento da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada. O lançamento acha-se formalizado em consonância com a legislação de regência, pelo que não merece qualquer reparo nesse ponto.

DA SOLIDARIEDADE PASSIVA

Em sua impugnação, o cônjuge do contribuinte, Sra. MARIA LÚCIA BOARDMAN CARNEIRO, CPF.: 260.954.247-04, alegou, em sede de preliminar, o que se segue:

A) NULIDADE DA INTIMAÇÃO

A defesa contesta o fato de a responsável solidária ter sido intimada por Edital. Vejamos:

28. A autoridade administrativa alega ter intimado a Impugnante por Edital acerca da solidariedade passiva em relação ao auto de infração em questão após a intimação por via postal não ter sido efetivada. A intimação por via postal não foi realizada, pois a Impugnante não teria sido encontrada em seu domicílio fiscal, constante no Cadastro de Pessoa Física (CPF).

No rumo, o artigo 23 do Decreto n.º 70.235/72, a intimação no processo administrativo fiscal deve ser feita da seguinte forma:

Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997).

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997).

III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante: (Redação dada pela Lei n.º 11.196, de 2005).

a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou (Incluída pela Lei n.º 11.196, de 2005).

b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo. (Incluída pela Lei n.º 11.196, de 2005).

1º Quando resultar improfícuo um dos meios previstos no caput deste artigo ou quando o sujeito passivo tiver sua inscrição declarada inapta perante o cadastro fiscal, a intimação poderá ser feita por edital publicado: (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009).

I - no endereço da administração tributária na internet; (Incluído pela Lei n.º 11.196, de 2005).

II - em dependência, franqueada ao público, do órgão encarregado da intimação; ou (Incluído pela Lei n.º 11.196, de 2005).

II - uma única vez, em órgão da imprensa oficial local. (Incluído pela Lei n.º 11.196, de 2005).

2º Considera-se feita a intimação:

I - na data da ciência do intimado ou da declaração de quem fizer a intimação, se pessoal;

II - no caso do inciso II do caput deste artigo, na data do recebimento ou, se omitida, quinze dias após a data da expedição da intimação; (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997).

III - se por meio eletrônico, 15 (quinze) dias contados da data registrada: (Redação dada pela Lei n.º 11.196, de 2005).

a) no comprovante de entrega no domicílio tributário do sujeito passivo; ou (Incluída pela Lei n.º 11.196, de 2005).

b) no meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo; (Incluída pela Lei n.º 11.196, de 2005).

IV - 15 (quinze) dias após a publicação do edital, se este for o meio utilizado. (Incluído pela Lei n.º 11.196, de 2005).

§3º Os meios de intimação previstos nos incisos do caput deste artigo não estão sujeitos a ordem de preferência. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005).

§4º Para fins de intimação, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005).

I - o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária; e (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005).

II - o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005).

(...).

A seu turno, com base no artigo 23, acima transcrito, a defesa alega que a intimação por Edital só deverá ser feita quando os meios previstos no caput do artigo (como a via postal) resultarem improficuos.

Pois bem, o entendimento da defesa não condiz com a realidade dos fatos.

No caso concreto, inicialmente, a tentativa de intimar a Responsável Solidária a tomar ciência do lançamento e do Termo de Responsabilidade Solidária foi realizada pela via postal em detrimento da ciência pessoal. Esta escolha é válida e possível, pois não há ordem de preferência entre a intimação postal e pessoal, conforme se depreende da leitura do § 3º do artigo 23 antes transcrito.

Por fim, rejeita-se a preliminar de nulidade, ressaltando que a impugnação foi protocolada dentro do prazo e com todas os elementos necessários à mesma.

B) AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO PARA IMPUTAÇÃO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA À IMPUGNANTE

Segundo a defesa, o único motivo pelo qual a Sra. Maria Lúcia foi incluída como responsável tributário na presente autuação se deveu ao fato de sua DIRPF ser apresentada em conjunto com a de seu cônjuge, o Sr. Antônio José. Nesse ponto, a fiscalização se limita a afirmar que "*no caso de declaração entregue em conjunto, todos os que tenham rendimentos (declarados ou omitidos) nesta declaração passam a ser solidariamente responsáveis porque há entre eles interesse comum na situação que constitui o fato gerador do imposto de renda anual*".

Ora, apenas o fato de fazer declaração de rendimentos em conjunto já é o bastante para a lavratura de Termo de Solidariedade Passiva.

No presente caso, além de ter enviado declaração em conjunto a responsável solidário também figura como beneficiária de rendimentos pagos pelo FIP Serra.

De acordo com o que determina a legislação, são solidariamente responsáveis as pessoas que tem interesse comum no fato objeto do lançamento.

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

A expressão "interesse comum" deve ser lida com o seu complemento "na situação que constitua o fato gerador" exigindo para aplicação dessa norma que as pessoas tenham relação direta com o fato gerador do tributo, ou seja, estejam juntas no pólo passivo da relação jurídico-tributária na condição de contribuintes. Há que se distinguir o "interesse comum na situação que constitua o fato gerador" do interesse econômico que une os participantes de um negócio jurídico.

A solidariedade tributária demanda, como visto, interesse comum na situação que configura o fato gerador do imposto, o que no presente caso significa verificar sua existência no momento da aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica da renda.

Uma vez que a responsável solidária optou por fazer a declaração e conjunto com seu cônjuge, passou a ter interesse comum no que concerne ao imposto de renda da pessoa física, vez que a declaração em conjunto, na condição de dependente, configura a situação prevista no inciso I, do art. 124, CTN, acima transcrito.

CONSIDERAÇÕES FINAIS.

Tudo o que foi dito e julgado em relação à impugnação apresentada pelo contribuinte Antônio José de Almeida Carneiro, também é válido para a impugnação apresentada por seu cônjuge, MARIA LÚCIA BOARDMAN CARNEIRO, CPF.: 260.954.247-04.

(Destques no original)

Conclusão

Ante o exposto, rejeito as preliminares de nulidade suscitadas no recurso e, no mérito, nego-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz

Voto Vencedor

Conselheiro Márcio Augusto Sekeff Sallem – Redator designado

Ao ver do Relator, os pagamentos referentes aos dividendos não foram efetuados diretamente, mas de modo indireto, por intermédio do Fundo de Investimentos em Participações da Serra (FIP) em favor de seus cotistas, de modo a não atrair a isenção prevista no art. 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.022/2010, veja:

Art. 22. Os valores recebidos das companhias emissoras de ações integrantes da carteira do fundo, repassados diretamente aos cotistas, são isentos do imposto sobre a renda, no caso de dividendos; e tributados na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento), no caso de juros sobre o capital próprio.

Entretanto, o caso concreto amolda-se à isenção existente no dispositivo citado, porque o FIP repassou, diretamente, aos cotistas a quantia correspondente às ações integrantes de sua carteira.

Embora discorde da isenção em comento, estou vinculado a aplica-la, por não estar investido da competência de pronunciar sua inconstitucionalidade ou ilegalidade em face ao ordenamento jurídico pátrio. Se a norma existe dentro do arcabouço de normas tributárias, então deve ser eficaz em regular as relações jurídicas até sobrevier revogação ou decisão judicial que a expurgue do compêndio legislativo.

Isto porque os atos normativos expedidos pela Receita Federal do Brasil, que é o caso da citada IN, são normas complementares integrantes da legislação complementar, na forma do art. 100, I, do CTN.

Como se sabe, interpreta-se literalmente a **legislação** tributária que disponha sobre outorga de isenção, conforme o inc. II do art. 111 do CTN.

Observe que o *Códex* não empregou o termo **lei**, mas **legislação**, não restringindo sua interpretação à lei *stricto sensu*, ainda que seja posição deste Conselheiro que devesse tê-lo feito.

Calha também ressaltar que a IN fora revogada apenas em 31 de agosto de 2015, quando da publicação da IN RFB nº 1.585, excluindo a isenção em comento e estabelecendo um regramento diferente:

Art. 21. O administrador de fundo ou clube de investimento que destinar diretamente aos cotistas as quantias que lhes forem atribuídas a título de dividendos, juros sobre capital próprio, reembolso de proventos decorrentes do empréstimo de valores mobiliários, ou outros rendimentos advindos de ativos financeiros que integrem sua carteira, fica responsável pela retenção e pelo recolhimento do imposto sobre a renda:

I - como resgate de cotas, no caso de fundo constituído sob a forma de condomínio aberto; ou

II - como amortização de cotas, no caso de fundo constituído sob a forma de condomínio fechado.

Sendo assim, aplicando-se a legislação vigente no ano-calendário 2013, entendo serem isentos os dividendos repassados ao recorrente e à Sra. Maria Lúcia, provenientes das companhias emissoras das ações de titularidade do FIP.

Assim, **DOU PROVIMENTO ao recurso voluntário do recorrente.**

(documento assinado digitalmente)

Márcio Augusto Sekeff Sallem