

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

**Processo nº** 13888.002407/2006-89  
**Recurso nº** 159.796 Voluntário  
**Acórdão nº** 2102-01.217 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 13 de abril de 2011  
**Matéria** IRRF - Embargos de declaração  
**Recorrente** COSAN S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF**

Data do fato gerador: 23/08/2002

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. CONHECIMENTO. Apesar de apenas debatida a questão da ilegitimidade passiva do autuado no voto vencido, ficou claro que houve uma discussão sobre sujeição passiva no colegiado, sendo que o voto vencedor nada discorreu sobre isso, ou seja, houve uma clara omissão no Acórdão embargado (voto vencedor), devendo conhecer-se dos aclaratórios, na forma do art. 65, do Anexo II, do RICARF, pois necessariamente o voto vencedor deveria ter apresentado os motivos que levaram ao não acatamento da tese de ilegitimidade passiva deduzida no voto vencido, o que não ocorreu no caso vertente. Assim, conhecidos os embargos de declaração, impossível não apreciar todos os pressupostos do desenvolvimento regular do processo administrativo fiscal, como a legitimidade da parte, que é pressuposto processual (art. 267, VI, do CPC) e matéria de ordem pública, não podendo deixar de ser conhecida em qualquer grau de jurisdição. Dessa forma, os embargos devem ser conhecidos, para apreciar a legitimidade do pólo passivo da autuação.

GANHO DE CAPITAL APURADO POR RESIDENTE NO EXTERIOR.  
RETENÇÃO NA FONTE. RESPONSABILIDADE.

O adquirente é responsável pela retenção e recolhimento do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital apurado por residente no exterior, sendo certo que tal legislação já se encontrava em vigor desde a publicação do Decreto-lei nº 5.844, de 1943.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, conhecer dos embargos, vencidos os Conselheiros Núbia Matos Moura (relatora) e Rubens Maurício

Carvalho. No mérito, por voto de qualidade, rerratifica-se o Acórdão nº 102-49.294, de 12 de setembro de 2008, sem efeitos infringentes, para sanear a omissão apontada e negar provimento ao recurso. O Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos acompanha a relatora pelas conclusões. Vencidos os Conselheiros Carlos André Rodrigues Pereira Lima, Acácia Sayuri Wakasugi e Eivanice Canário da Silva. Designado para redigir o voto vencedor na preliminar o Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos. Declaração de voto: Giovanni Christian Nunes Campos e Acácia Sayuri Wakasugi. Fez sustentação oral a Dra. Sandra Maria Faroni, Cédula de Identidade nº 102.788, Instituto de Identificação e Técnica Policial do Espírito Santo, por parte do contribuinte, e o Dr. Paulo Riscado, pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

Giovanni Christian Nunes Campos – Presidente e Redator designado

Núbia Matos Moura – Relatora

EDITADO EM: 08/06/2011

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Acácia Sayuri Wakasugi, Carlos André Rodrigues Pereira Lima, Eivanice Canário da Silva, Giovanni Christian Nunes Campos, Núbia Matos Moura e Rubens Maurício Carvalho.

## Relatório

Em sessão plenária de 12/09/2008, a Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, julgando o recurso nº 159.796, prolatou o Acórdão nº 102-49.294, assim ementado:

### *GANHO DE CAPITAL. PERMUTAS.*

*Aplicam-se às permutas as disposições referentes à compra e venda, logo os dispositivos legais da legislação do Imposto de Renda aplicáveis à compra e venda de bens e direitos, aplicam-se às permutas.*

*Quando os bens permutados têm valores desiguais, os permutantes experimentam acréscimos ou decréscimos patrimoniais, conforme o caso.*

### *MULTA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. CONFISCO.*

*[Assinatura]*

*A vedação constitucional ao confisco aplica-se tão-somente à instituição do tributo, em nada limitando a instituição das sanções de caráter eminentemente repressivo.*

Acrescente-se que o resultado do julgamento foi de negar provimento ao recurso, por maioria de votos, restando vencido o relator, Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva.

Cientificado do acórdão em 14/11/2008, Aviso de Recebimento (AR), fls. 470, a contribuinte opôs embargos de declaração em 19/11/2008, fls. 471/475, alegando a existência de omissão no voto vencedor, que teria deixado de se manifestar sobre a preliminar de erro na identificação do sujeito passivo, tese que foi acolhida no voto vencido.

Para melhor compreensão dos fatos, traz-se a seguir breve resumo da infração imputada à contribuinte e dos fatos apurados durante o procedimento fiscal, conforme Termo de Verificação, Constatação e Esclarecimentos, fls. 265/274.

Infração:

A empresa Participações Celisa S/A, incorporada pela Cosan S/A Indústria e Comércio, em 15/04/2005, não reteve e não recolheu o Imposto de Renda sobre Ganhos de Capital pagos a Pessoas Jurídicas Residentes no Exterior.

Fatos apurados:

CONSTITUIÇÃO DE 3 EMPRESAS, NO BRASIL, COM AS AÇÕES E QUOTAS DE EMPRESAS QUE DETINHAM O CONTROLE DA USINA DA BARRA S/A.

Em 14/06/2002 foram constituídas as seguintes empresas: PON Participações S/A (capital social de R\$ 5.000,00, sendo que Pedro Ometto Neto participa com R\$ 4.394,47); Nova Primavera S/A (capital social de R\$ 5.000,00, sendo que Sérgio Simões Ometto participa com R\$ 4.990,00) e RSO S/A (capital social de R\$ 5.000,00, sendo que Renata Simões Ometto participa com R\$ 4.990,00).

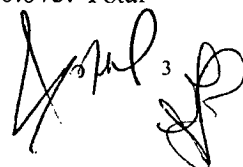
Pedro Ometto Neto, Sérgio Simões Ometto e Renata Ometto Simões são acionistas da Usina da Barra S/A.

CELEBRAÇÃO DE CONTRATOS DE MÚTUO ENTRE A COSAN E A PARTICIPAÇÕES CELISA.

Em 20 e 21/08/2002, foram celebrados dois contratos de mútuo, de um lado, na condição de mutuante, a Cosan S/A Indústria e Comércio e, de outro, na condição de mutuária, Participações Celisa S/A. Valor de cada contrato = R\$ 57.400.000,00, resultando num total de R\$ 114.800.000,00.

PARTICIPAÇÕES CELISA S/A CONSTITUI 3 EMPRESAS NA COMUNIDADE DAS BAHAMAS.

Em 21/08/2002, são constituídas nas Bahamas, as seguintes empresas: Shelton International Ltd - 75.697.582 ações - Capital = US\$ 75.697.582; Presbury Holdings Limited - 15.540.075 ações - Capital = US\$ 15.540.075 e Tempus Holdings Limited - 15.540.075 ações - Capital = US\$ 15.540.075. Total =



US\$ 106.777.732. Valor total dos Capitais equivalente em reais =  
R\$ 332.331.029,06.

Deste valor, R\$ 111.852.912,00 foram integralizados à vista, com o dinheiro emprestado da Cosan, por meio do contrato de mútuo. Os valores que totalizam o montante acima foram remetidos às Bahamas, por meio do Banco Safra S/A. A diferença, ou seja, R\$ 220.478.117,06 foi constituída por meio de notas promissórias.

#### CONSTITUIÇÃO DAS EMPRESAS EM PARAÍSO FISCAL, COM AS AÇÕES DA PON, NOVA PRIMAVERA E RSO.

Em 22/08/2002 Pedro Ometto transfere as ações da Pon Participações S/A para Kado Limited, Sérgio Ometto transfere as ações da Nova Primavera Participações S/A para Artefact Limited e Renata Ometto transfere as ações da RSO S/A para Tainui Limited.

#### PERMUTA DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS ENTRE A EMPRESA PARTICIPAÇÕES CELISA S/A E AS EMPRESAS KADO LIMITED, ARTEFACT LIMITED E TAINUI LIMITED SEDIADAS NO PARAÍSO FISCAL COMUNIDADE DAS BAHAMAS.

Em 23/08/2002, por meio de Instrumento Particular de Permuta de Participações Societárias, a Celisa, que detinha o controle de Shelton, Presbury e Tempus permuta com a Kado, Artefact e Tainui as ações da Pon, Nova Primavera e RSO, respectivamente.

Participações Celisa S/A., empresa sediada no Brasil, entregou quotas de capital da Presbury, Shelton e Tempus, no valor de R\$ 332.331.029,06, e recebeu em troca, da Kado, Artefact e Tainui, empresas sediadas nas Bahamas, ações da PON, Nova Primavera e RSO(empresas sediadas no Brasil) no valor de R\$ 4.226,00. Em resumo, Participações Celisa entregou títulos (quotas) no valor de R\$ 332.331.029,06 a empresas sediadas no exterior (Kado, Artefact e Tainui) e recebeu ações no valor de R\$ 4.226,00.

Essa transação resultou num ganho de capital para as empresas sediadas no exterior, no valor de R\$ 332.326.803,06.

Conforme Ata da Assembléia Geral Extraordinária, realizada em 15/04/2005, a Cosan incorpora a Participações Celisa S/A.

Em suma, Cosan (via participações Celisa) adquiriu da Kado, Artefact e Tainui (cujos proprietários eram os donos da Usina da Barra por meio das ações da Pon, Nova Primavera e RSO) todo o controle da Usina da Barra S/A, pagando o preço de R\$ 332.331.029,06, contra um custo das ações Pon, Nova Primavera e RSO no valor de R\$ 4.226,00, gerando a operação um ganho de capital obtido pela Kado, Artefact e Tainui no valor de R\$ 332.326.803,06. Cosan (via participação Celisa) deveria, portanto, ter retido o IR na fonte sobre o ganho de capital, obtido no Brasil, pelas empresas sediadas no exterior.

É o relatório.



## Voto

Conselheira Núbia Matos Moura

Os Embargos de Declaração apresentados pela contribuinte são tempestivos.

De pronto, vale destacar que a alegação de erro na identificação do sujeito passivo não foi suscitada na impugnação, tampouco no recurso, somente vindo à baila, por parte da recorrente, quando da apresentação dos embargos de declaração e quando da apresentação de Memorial, fls. 498/510, que somente foi juntado aos autos depois da apresentação dos embargos.

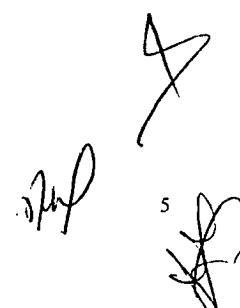
Vale destacar que o relator ficou vencido, pois defendeu a tese de que *permutar significa trocar e que nas permutas, sem torna, não há incidência do imposto*. Contudo, na parte final do voto vencido o relator assim se pronunciou:

*Da forma com que deveria ter ocorrido a tributação:*

*Quando do lançamento, existiam nos autos todos os elementos demonstrando que o caso concreto dizia respeito à apuração de ganho de capital na alienação das ações das empresas que detinham o controle acionário da Usina da Barra S/A, empresas estas pertencentes a Pedro Ometto Neto, Sérgio Simões Ometto e Renata Simões Ometto. Mais, estava devidamente caracterizado de que num período de onze dias as partes realizaram uma série de atos formais, divorciados da realidade, com a finalidade de ocultar o verdadeiro negócio celebrado, qual seja, a aquisição pela COSAN S/A do controle acionário da Usina da Barra S/A, e o ganho de capital auferido por quem detinha as ações da empresa objeto da transação.*

*Por oportuno, observo que a fiscalização fez o lançamento contra a COSAN S/A, que incorporou a CELISA S/A, porque em momento algum cogitou nos fundamentos da autuação, de qualquer acusação de que a operação feita entre as partes tenha sido objeto de atos simulados. Para o caso de se entender que os atos realizados pelas partes não seriam atos simulados, com o que eu não comungo, não se poderia se tributar com base no contrato de permuta sob o argumento de diferença de valor entre os bens permutados.*

*Ao concluir este voto, dando provimento ao recurso para cancelar o lançamento, o faço reconhecendo que a exigência do imposto deveria ter recaído contra os alienantes do controle acionário da Usina da Barra S/A, que em conjunto com a autuada, praticaram uma série de autônomos, de forma continuada, com a finalidade de ocultar o verdadeiro negócio celebrado entre as partes.*



*Ciente de que o imposto devido e não cobrado representa prejuízo à sociedade, em especial daqueles que mais necessitam do amparo do Estado, a pretexto de se compensar a falta de exigência do imposto não cobrado do verdadeiro devedor, não se pode exigir pagamento daquele que não estava obrigado à satisfação do tributo, mesmo que este, como é o caso concreto, tenha contribuído para que o devedor do imposto praticasse uma série de atos com a finalidade de não pagar o que lhe competia.*

*ISSO POSTO, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso, para cancelar a exigência do crédito tributário, resultando prejudicado as demais questões alegadas pela recorrente.*

De outra banda, a contribuinte afirma no memorial que:

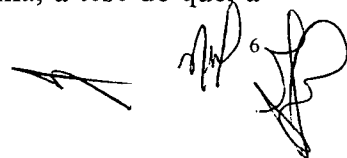
*(...) à época do fato gerador inexistia legislação que obrigava o ADQUIRENTE, no caso a ora embargante, a recolher o Imposto de Renda devido pela transação. Somente nos anos de 2003 e 2004, ou seja, após o fato gerador do caso em tela, quando da edição de legislação específica, quais sejam a Lei nº 10.833, de 2003 e a IN SRF nº 407, de 17 de março de 2004, é que se foi imputada ao ADQUIRENTE a obrigação pelo recolhimento do imposto, (...)*

*(...) que o artigo 27 da IN 208 de 2002, trazido no bojo do lançamento, especificamente para eleição do sujeito passivo da obrigação, dispõe que o tributo deve ser recolhido “**pelo alienante ou seu procurador na data da alienação**”. Com efeito, conforme se verifica de forma cristalina, **a embargante não é nem alienante (é adquirente), nem procuradora da alienante**, fato este, que por si só invalida o lançamento em razão da ilegitimidade da embargante em ser parte nesse processo.*

Pois muito bem. O relator procurou fortalecer a sua tese de que o lançamento não poderia prosperar argüindo de ofício a ocorrência de erro na identificação do sujeito passivo, por entender que houve simulação por parte dos envolvidos nos fatos descritos na autuação, de sorte que a tributação deveria recair sobre os detentores do poder acionário da Usina da Barra, quais sejam: Pedro Ometto Neto, Sérgio Simões Ometto e Renata Simões Ometto.

Ocorre que esta não foi a tese vencedora no julgamento. Como bem afirmado no voto vencido, no Auto de Infração e no Termo de Verificação, Constatação e Esclarecimentos em nenhum momento imputou-se às pessoas jurídicas e físicas envolvidas nas operações que deram causa ao lançamento a prática de atos simulados. Muito pelo contrário, a tributação se deu exatamente sobre o ganho de capital auferido pelas pessoas jurídicas Kado, Artefact e Tainui, conforme Instrumento Particular de Permuta de Participações Societárias, celebrado em 23/08/2002.

É bem verdade, que o voto vencedor não se pronunciou sobre a tese levantada de ofício pelo Conselheiro Relator, entretanto, as alegações trazidas nos embargos de declaração são bastante diversas daquelas defendidas pela embargante. O Relator entendeu que o lançamento deveria recair sobre as pessoas físicas: Pedro Ometto Neto, Sérgio Simões Ometto e Renata Simões Ometto, enquanto a embargante defende, em suma, a tese de que, à



época do lançamento, não havia legislação que permitisse a exigência do imposto apurado sobre o ganho de capital auferido por residente no exterior, do adquirente.

Ainda que o voto vencedor houvesse abordado a questão da legitimidade passiva, jamais enfrentaria as questões trazidas pela embargante, as quais eram à época em que fora redigido o voto vencedor, completamente estranhas ao processo.

Nessa conformidade, há de se entender que não houve omissão no voto vencedor. Ressalte-se que, por maioria, negou-se provimento ao recurso, confirmando-se o lançamento nos moldes em que consubstanciado no Auto de Infração. Logo, não haveria que se falar em erro na identificação do lançamento, tese que somente foi trazida pelo relator para fortalecer seu voto no sentido de que o lançamento não deveria prosperar.

Nesse ponto, vale dizer que o voto não necessariamente deve discorrer sobre todas as alegações formuladas pela defesa, quanto mais sobre teses trazidas de ofício pelo relator vencido, apenas para fortalecer sua decisão de cancelar o lançamento.

Portanto, voto no sentido de não acolher os embargos de declaração, por entender inexistente a omissão apontada.

Contudo, na sessão de julgamento, o colegiado, por maioria, conheceu dos embargos e em assim sendo passa-se a seguir ao exame das alegações apresentadas pela embargante.

Vale destacar que, conforme já referido Instrumento Particular de Permuta de Participações Societárias, a pessoa jurídica Celisa S/A, que posteriormente foi incorporada pela Cosan S/A (recorrente), entregou quotas de capital da Presbury, Shelton e Tempus, no valor de R\$ 332.331.029,06, e recebeu em troca, da Kado, Artefact e Tainui, empresas sediadas nas Bahamas, ações da PON, Nova Primavera e RSO (empresas sediadas no Brasil) no valor de R\$ 4.226,00.

Nessa conformidade, tem-se que Kado, Artefact e Tainui alienaram participações societárias para Celisa S/A, obtendo ganho de capital, que depois de reajustada a base de cálculo, atingiu o valor de R\$ 390.972.708,48. Tem-se, portanto, que Celisa é a adquirente e Kado, Artefact e Tainui são as alienantes.

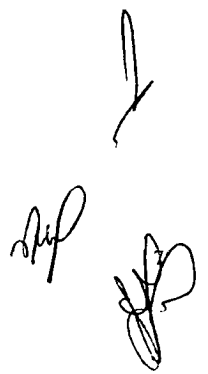
Nesse ponto, vale lembrar o disposto no art. 685 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999):

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

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

*(...)*

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



Importa dizer que o disposto no artigo acima transcrito, já se encontrava vigente desde a publicação do Decreto-lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943, os quais se encontram em pleno vigor até hoje:

*Dos rendimentos de residentes ou domiciliados no estrangeiro*

*Art. 97. Sofrerão o desconto do imposto à razão de 15% os rendimentos percebidos. (Redação dada pela Lei nº 154, de 1947)*

*a) pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no estrangeiro; (Vide Lei nº 154, de 1947)*

*b) pelos residentes no país que estiverem ausentes no exterior por mais de doze meses, salvo os referidos no art. 73;*

*c) pelos residentes no estrangeiro que permaneceram no território nacional por menos de doze meses.*

*(...)*

*Art. 100. A retenção do imposto, de que tratam os arts. 97 e 98, compete à fonte, quando pagar, creditar; empregar, remeter ou entregar o rendimento. (Vide Lei nº 9.249, de 1995)*

*Parágrafo único. Excetuam-se os seguintes casos, em que competirá ao procurador a retenção:*

*a) quando se tratar de aluguéis de imóveis;*

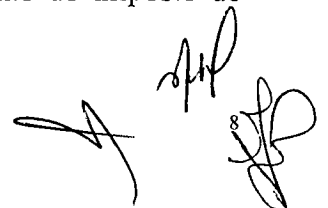
*b) quando o procurador não der conhecimento à fonte de que o proprietário do rendimento reside ou é domiciliado no estrangeiro.*

Do dispositivo acima citado, infere-se que os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no Brasil, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, estão sujeitos à incidência na fonte, inclusive os ganhos de capital auferidos na alienação de bens ou direitos.

E este é o caso dos autos, os alienantes, Kado, Artefact e Tainui, que obtiveram ganho de capital na operação de permuta, são pessoas jurídicas residentes no exterior e Celisa S/A, na qualidade de adquirente, era a responsável pela retenção do imposto de renda devido sobre o ganho de capital auferido pelas alienantes.

Portanto, não pode prosperar a alegação da defesa de que à época da ocorrência do fato gerador do tributo inexistia legislação que obrigasse a embargante, a recolher o imposto de renda devido na transação.

Registre-se que a alteração introduzida pelo art. 26 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, abaixo transcrito, foi no sentido de também obrigar a realização de retenção na fonte nos casos de alienação de bens localizados no Brasil, cujos adquirente e alienante sejam domiciliados no exterior. Nestes casos, o dispositivo legal mencionado, determinou que o procurador do adquirente ficasse responsável pela retenção e recolhimento do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital.





*Art. 26. O adquirente, pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, ou o procurador, quando o adquirente for residente ou domiciliado no exterior, fica responsável pela retenção e recolhimento do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital a que se refere o art. 18 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, auferido por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior que alienar bens localizados no Brasil.*

Contudo, já existia previsão legal para que o adquirente, residente ou domiciliado no Brasil, efetuasse a retenção e o recolhimento do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital apurado pelo alienante, domiciliado ou residente no exterior. Ou seja, já existia previsão legal para a realização de retenção e recolhimento de imposto de renda quando da realização de pagamentos relativos a rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no Brasil, a pessoa física ou jurídica residente no exterior.

Na exposição de motivos da Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003, posteriormente convertida na Lei nº 10.833, de 2003, consta que o objetivo do art. 26 seria *reduzir a possibilidade de não pagamento pelo contribuinte não-residente do imposto de renda incidente sobre os ganhos de capital apurados na alienação de seus bens localizados no Brasil, pois atualmente cabe ao alienante a apuração e recolhimento do tributo, o que dificulta a fiscalização do cumprimento da obrigação tributária, sobretudo pela não-residência do contribuinte em território nacional.*

Mais uma vez, deve-se verificar que a afirmação de que *atualmente cabe ao alienante a apuração e recolhimento do tributo* se refere aos casos em que o alienante e o adquirente sejam residentes no exterior, visto que quando o adquirente é domiciliado no Brasil, já existia legislação que previa a obrigação de o adquirente reter e recolher o tributo, conforme disposto no Decreto-lei nº 5.844, de 1943.

Vale dizer, ainda, que o art. 18 da Lei nº 9.249, de 1995, abaixo transcrito, não revogou a responsabilidade de o adquirente proceder à retenção do imposto sobre o ganho de capital auferido por residentes no exterior. Observe que os arts. 97 e 100 do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, não foram expressamente revogados, tampouco, pode-se falar em revogação tácita por incompatibilidade com a lei superveniente.

*Art. 18. O ganho de capital auferido por residente ou domiciliado no exterior será apurado e tributado de acordo com as regras aplicáveis aos residentes no País.*

O artigo acima transcrito está relacionado à forma de apuração e tributação do ganho de capital, que se dá segundo as regras aplicáveis aos residentes no Brasil. Em outras palavras, dota o contribuinte de informações necessárias que devem ser consideradas para o cálculo do imposto devido, quais sejam: quais as datas de aquisição e de alienação a serem adotadas, quais os elementos que poderão compor o custo de aquisição, como apurar o lucro e qual a alíquota a ser aplicada.

Entretanto, tais regras são perfeitamente compatíveis com a retenção na fonte, prevista nos arts. 97 e 100 do Decreto-lei nº 5.844, de 1943. Ressalte-se que a tributação definitiva é perfeitamente compatível com a retenção na fonte, cite-se como exemplo o imposto

de renda sobre o décimo terceiro salário, que tem tributação definitiva e sofre retenção na fonte.

Aliás, seria totalmente incabível entender que a retenção de imposto prevista nos arts. 97 e 100 do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, fosse compensável, visto tratar-se de contribuinte não residente ou domiciliado no exterior.

Por fim, vale observar que a Instrução Normativa SRF nº 208, de 27 de setembro de 2001, dispõe sobre a tributação, pelo imposto de renda, dos rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior e dos ganhos de capital apurados na alienação de bens e direitos situados no exterior por pessoa física residente no Brasil e dos rendimentos recebidos e dos ganhos de capital apurados no País por pessoa física não-residente no Brasil. Logo, não se aplica aos casos em que o ganho de capital é apurado por pessoa jurídica.

Ante o exposto, voto no sentido de não acolher os embargos de declaração, por entender inexistente a omissão apontada, entretanto, se esta não for a tese vencedora, voto para re-ratificar o Acórdão nº 102-49.294, de 12/09/2008, sem efeitos infringentes, sanear a omissão apontada e NEGAR provimento ao recurso.



Núbia Matos Moura - Relatora

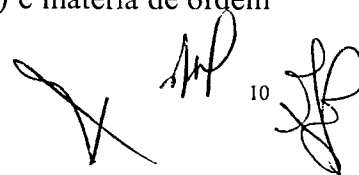
## Voto Vencedor

Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos

Inicialmente, não remanesce qualquer dúvida associada ao conhecimento destes embargos de declaração, como se explica a seguir, ressaltando que, no conhecimento, houve divergência em relação à Conselheira relatora, sendo necessário designar um Conselheiro para apreciar essa preliminar de conhecimento, o que se faz a seguir.

Apesar de apenas debatida a questão da ilegitimidade passiva do autuado no voto vencido, inclusive em vertente diferente da pugnada pelos ora embargantes, pois o então relator, vencido, entendia que a autuação deveria incidir sobre as pessoas físicas detentoras do controle acionário da Usina da Barra, e os embargantes não seguem essa linha defensiva, mas apenas que a sujeição passiva deveria incidir sobre os alienantes (empresas domiciliadas no exterior), fica claro que houve uma discussão sobre sujeição passiva no colegiado, sendo que o voto vencedor nada discorreu sobre isso, ou seja, houve uma clara omissão no Acórdão embargado (voto vencedor), devendo conhecer-se dos aclaratórios, na forma do art. 65, do Anexo II, do RICARF (*Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a turma*), pois necessariamente o voto vencedor deveria ter apresentado os motivos que levaram ao não acatamento da tese deduzida no voto vencido, o que não ocorreu, como já dito.

Assim, conhecidos os embargos de declaração, impossível não apreciar todos os pressupostos do desenvolvimento regular do processo administrativo fiscal, como a legitimidade da parte, que é pressuposto processual (art. 267, VI, do CPC) e matéria de ordem



10

pública, não podendo deixar de ser conhecida em qualquer grau de jurisdição. Dessa forma, os embargos devem ser conhecidos, para apreciar a legitimidade do pólo passivo da autuação.

Superado o ponto precedente, a controvérsia resume-se a definir se a empresa domiciliada no Brasil, adquirente de bens de propriedade de empresa estrangeira, tem responsabilidade tributária pelo pagamento de ganho de capital na alienação de tais bens, com evento ocorrido no ano de 2002.

A partir deste ponto, faço declaração de voto, registrando as razões pelas quais entendo que o lançamento deve ser mantido.

Enfatiza-se que se apreciará a sujeição passiva no enfoque trazido pelo embargante, desprezando as considerações do voto vencido, até porque nestes autos não houve qualquer desconsideração pela autoridade autuante dos negócios jurídicos perpetrados pelos alienantes e adquirente dos bens geradores do ganho de capital aqui tributado.

No período de 1995 a 2003, não há dúvida que o ganho de capital auferido por empresa domiciliada no exterior deveria ser recolhido pelo alienante, pois a tributação dessa espécie de ganho de capital era regida pelo art. 18 da Lei nº 9.250/95, *verbis*:

*O ganho de capital auferido por residente ou domiciliado no exterior será apurado e tributado de acordo com as regras aplicáveis aos residentes no País.*

E como ao ganho de capital auferido por empresa domiciliada no exterior deveria ser aplicada a regra dos aqui residentes, somente se pode imputar aos alienantes o ônus tributário, pois, para as operações ocorridas no Brasil, entre empresas aqui domiciliadas, o ônus do pagamento do imposto é da empresa alienante, regra geral da sujeição passiva tributária no âmbito do ganho de capital.

Na evolução legislativa da matéria, em 2003, veio a lume o art. 26 da Lei 10.833/2003, assim vazado:

**O adquirente, pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, ou o procurador, quando o adquirente for residente ou domiciliado no exterior, fica responsável pela retenção e recolhimento do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital a que se refere o art. 18 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, auferido por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior que alienar bens localizados no Brasil.** (grifou-se)

O artigo acima se aplica aos seguintes casos (observem-se as partes destacadas):

- 1) adquirente domiciliado no Brasil e alienante domiciliado no exterior -> Imposto de Renda do ganho de capital sob responsabilidade do adquirente;
- 2) adquirente domiciliado no exterior e alienante domiciliado no exterior -> Imposto de Renda do ganho de capital sob responsabilidade do procurador.

Em uma leitura apressada do art. 18 da Lei nº 9.250/95 e do art. 26 da Lei nº 10.833/2003, poder-se-ia imaginar que o imposto sobre o ganho de capital apurado no período 1996-2003, em operações de alienações de bens de propriedade de estrangeiros localizados no Brasil, adquiridos por empresas domiciliadas no Brasil, obrigatoriamente deveria ser imputado aos alienantes, sociedades estrangeiras. **Assim normalmente o seria, desde que os recursos permanecessem no país, eventualmente aplicados em outros negócios dos estrangeiros no país.** Assim ocorrendo, caso não houvesse pagamento do imposto sobre o ganho de capital pela sociedade estrangeira, o fisco tinha um grave problema para autuar o contribuinte alienígena, pois não detém poder tributário sobre sociedades estabelecidas no exterior, razão que levou o legislador a publicar o art. 26 da Lei nº 10.833/2003, na primeira vertente acima, imputando o ônus de retenção do IRRF ao adquirente localizado no Brasil. A segunda hipótese acima, quando o adquirente e o alienante são sociedades estrangeiras, no regime decaído do art. 18 da Lei nº 9.250/95, a dificuldade era ainda maior, somente restando, atualmente, a tentativa de imputação do ônus tributário ao procurador.

Entretanto, pode ocorrer de o adquirente (empresa domiciliada no Brasil) ou um terceiro expatriar o ganho de capital da operação que foi auferido pelo estrangeiro, como ocorreu no caso aqui em discussão, conduta essa perpetrada pelo adquirente, que enviou os recursos para o exterior, o que tem o condão de desnaturar a regra do art. 18 da Lei nº 9.250/96, como se mostra a seguir.

A empresa Participações Celisa S/A expatriou o ganho de capital obtido na operação aqui auditada, incorrendo na obrigação de reter o IRRF, à alíquota de 15%, não pelo art. 18 da Lei nº 9.250/96, cujo ônus era do alienante, sociedade estrangeira, mas pela regra dos art. 682 e 685 do Decreto nº 3.000/99 (Decreto-Lei nº 5.844/43), nas partes abaixo grifadas:

*Art.682.**Estão sujeitos ao imposto na fonte, de acordo com o disposto neste Capítulo, a renda e os proventos de qualquer natureza provenientes de fontes situadas no País, quando percebidos:***

***I - pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior** (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 97, alínea "a");*

*(...)*

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

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

*(..) (grifou-se)*

Ora, no momento em que o adquirente (ou qualquer terceiro) expatriou o ganho de capital, saiu da regra do art. 18 da Lei nº 9.250/96 (imputação do ônus tributário ao alienante, domiciliado no exterior), incorrendo na regra geral de tributação do envio de rendimentos ao exterior (como no caso de ganho de capital), acima destacado, com imputação do ônus tributário para a fonte que expatriou os recursos (adquirente ou terceiro). Aquela fonte

 12 

que expatriar o ganho de capital deve sofrer o ônus tributário. E, no caso vertente, quem expatriou o ganho de capital foi a Participações Celisa S/A, devendo sofrer o ônus tributário acima destacado, como imputado pela autoridade autuante no auto de infração aqui em discussão (fl. 278).

Com as considerações acima, entendo que não assiste razão ao embargante, devendo ser rerratificado o Acórdão nº 102-49.294, para manter o resultado do julgamento.

Giovanni Christian Nunes Campos – Redator designado

### **Declaração de Voto**

Conselheira Acácia Sayuri Wakasugi

Os Embargos de Declaração apresentados pela contribuinte são tempestivos, como corretamente sinalado pela Conselheira Relatora, contudo passo a fazer minha divergência do voto da Ilustre Conselheira Relatora.

Diferente do entendimento da Nobre Relatora, entendo estar caracterizada referida omissão devendo-se portanto, adentrar ao mérito da discussão, haja vista que a matéria argüida pela embargante é de ordem pública, visto ser uma das causas do artigo 267 do Código de Processo Civil, reforçando assim a necessidade de apreciação dos presentes Embargos, ainda que de ofício.

Destarte a apresentação das alegações quanto ao erro na identificação do sujeito passivo, em sede de Embargos ou por Memorial, não poderá ser fundamento motivacional, para a não análise da matéria, ora em comento, por ser norma, como já aduzido, de ordem pública, tudo nos termos do que dispõe o artigo 535 do Código de Ritos:

*Art. 535. CPC: "Cabem embargos de declaração quando: I - houver, na sentença ou no acórdão, obscuridade ou contradição; II - for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se o juiz ou tribunal."*

Nos termos das lições processuais, tem-se que a matéria de ordem pública não se sujeita à preclusão, pois estas ditas matérias dizem respeito às condições da ação e aos pressupostos de constituição e de desenvolvimento válido do processo. Como é sabido e ressabido, as matérias de ordem pública podem e devem ser conhecidas ex officio pelo órgão jurisdicional, não se operando a preclusão (CPC, art. 301, § 4º e art. 303, inc. II). O fenômeno da preclusão nada mais é que (i) um acontecimento ou, simplesmente, um fato “resultado da ausência de outro (inércia durante o tempo útil destinado ao desempenho de certa atividade)” – preclusão temporal; ou (ii) a “ou como consequência de determinado fato que, por ter sido praticado na ocasião oportuna, consumou a faculdade (para a parte) ou o poder (para o juiz) de praticá-lo uma segunda vez” – preclusão consumativa; ou ainda (iii) a “ou ainda como decorrência de haver sido praticado (ou não) algum fato, incompatível com a prática de outro” – preclusão lógica.

Em matéria de preclusão, dúvida não há de que, em grau de importância para o processo civil (e porque não dizer, para a vida dos direitos), os efeitos superam o acontecimento. Como é natural, esses efeitos são de ordem variada, podendo repercutir ou não sobre o desfecho final do processo.

Assim, afastar a ocorrência de preclusão em determinadas situações é, em síntese, tutelar o resultado do processo. Mas, exatamente para que isso não se torne regra e impeça a solução final do processo, para que o fenômeno da preclusão para as partes não ocorra é preciso que haja expressa previsão legal. Daí a razão, eminentemente de caráter metodológico, que justifica a existência do § 3º do art. 267 do Código de Processo Civil. Para o juiz, a preclusão não pode ser causa de perpetuação de injustiças. Em determinadas situações excepcionais, e dentro dos poderes que lhe são conferidos, torna-se imperativo afastar a preclusão.

E no que se refere ao mérito do presente processo administrativo, tem-se que a discussão trazida a baila não é nova e já foi objeto de debates pela antiga 4ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, na Relatoria do Ilustre Dr. Pedro Paulo Pereira Barbosa. Vejamos:

*“GANHO DE CAPITAL. ALIENANTES, RESIDENTE NO EXTERIOR, DE BENS LOCALIZADOS NO PAÍS. RESPONSABILIDADE PELO PAGAMENTO DO IMPOSTO. Após a vigência da Lei n. 9.249, de 1995, e antes da Lei n. 10.833, de 2003, o imposto sobre ganho de capital na alienação de bens localizados no Brasil, por alienante residente no exterior, deveria ser recolhido pelo procurador do alienante. Não havia previsão legal para a retenção e recolhimento do imposto pelo adquirente.” (Acórdão n. 104-22.281 de 28 de março de 2007 – relatoria Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa)*

A autuação fiscal combatida, está embasada nos artigos 682 e 685, parágrafo 2º, inciso I do RIR/99, que em face das questões ora manejadas, imperioso colacionar o texto de lei:

*Art. 682. Estão sujeitos ao imposto na fonte, de acordo com o disposto neste Capítulo, a renda e os proventos de qualquer natureza provenientes de fontes situadas no País, quando percebidos:*

*I - pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 97, alínea "a");*

*II - pelos residentes no País que estiverem ausentes no exterior por mais de doze meses, salvo os mencionados no art. 17 (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 97, alínea "b");*

*III - pela pessoa física proveniente do exterior, com visto temporário, nos termos do § 1º do art. 19 (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 97, alínea "c", e Lei nº 9.718, de 1998, art. 12);*

*IV - pelos contribuintes que continuarem a perceber rendimentos produzidos no País, a partir da data em que for requerida a*

*certidão, no caso previsto no art. 879 (Lei nº 3.470, de 1958, art. 17, § 3º).*

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

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

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

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

*c) as pensões alimentícias e os pecúlios;*

*d) os prêmios conquistados em concursos ou competições.*

*II - à alíquota de vinte e cinco por cento:*

*a) os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços;*

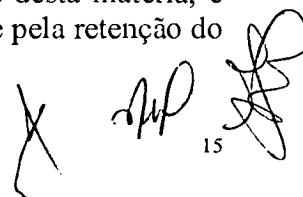
*b) ressalvadas as hipóteses a que se referem os incisos V, VIII, IX, X e XI do art. 69I, os rendimentos decorrentes de qualquer operação, em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a vinte por cento, a que se refere o art. 245.*

*§ 1º Prevalecerá a alíquota incidente sobre rendimentos e ganhos de capital auferidos pelos residentes ou domiciliados no País, quando superior a quinze por cento (Decreto-Lei nº 2.308, de 1986, art. 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 18).*

*§ 2º No caso do inciso II, a retenção na fonte sobre o ganho de capital deve ser efetuada no momento da alienação do bem ou direito, sendo responsável o adquirente ou o procurador, se este não der conhecimento, ao adquirente, de que o alienante é residente ou domiciliado no exterior.*

*§ 3º O ganho de capital auferido por residente ou domiciliado no exterior será apurado e tributado de acordo com as regras aplicáveis aos residentes no País (Lei nº 9.249, de 1995, art. 18).*

Ocorre, entretanto, que tais dispositivos, cujo fundamento de validade é o Decreto 5.844/1943, tratam apenas de forma genérica acerca da responsabilidade da fonte pagadora pela retenção do imposto de renda nos casos de remessa, pagamento, entrega, etc., de rendimentos a pessoas físicas e jurídicas residentes no exterior. Ademais, até a edição da Lei n. 10.833/2003 sequer havia dispositivo de lei, em sentido estrito, que tratasse desta matéria, e que atribuísse de forma cristalina e expressa, a responsabilidade do adquirente pela retenção do imposto sobre o ganho de capital, no caso de alienante residente no exterior.



Assim, o que não se admite é que referida norma, de caráter genérico, seja o fundamento de validade para tal exigência do adquirente. Até porque, com o advento da Lei 9.249/1995 igualou-se o tratamento tributário do ganho de capital dos residentes no exterior ao dos residentes no Brasil, onde não está prevista a hipótese de retenção na fonte. Veja-se:

*“Art. 18 Lei 9.249/1995 – O ganho de capital auferido por residentes ou domiciliado no exterior será apurado e tributado de acordo com as regras aplicáveis aos residentes no País.”*

Diante de referida norma, a partir de 1995, sequer havia previsão legal acerca da responsabilidade do adquirente<sup>1</sup>, como fonte pagadora, de efetuar a retenção do imposto de renda sobre o ganho de capital auferido por residentes no exterior.

A previsão legal específica desta situação somente surgiu com a edição da Medida Provisória n. 135 de 2003, convertida na Lei n. 10.833/2003, conforme se extrai do artigo 26, “verbis”:

*“Art. 26 – O adquirente, pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no Brasil, ou o procurador, quando o adquirente for residente ou domiciliado no exterior, fica responsável pela retenção e recolhimento do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital auferido por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior que alienar bens localizados no Brasil.”*

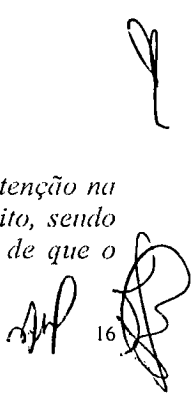
Vale lembrar, ainda, o que constou na exposição de motivos da Medida Provisória n. 135/2003, em que é evidente a mudança de regime jurídico em relação a esta matéria, ao mencionar que “atualmente cabe ao alienante a apuração e recolhimento do tributo”. Peço vênia para descrever o seguinte trecho:

*“O artigo 24 tem por objetivo reduzir a possibilidade de não pagamento pelo contribuinte não residente do imposto de renda incidente sobre os ganhos de capital apurados na alienação de seus bens localizados no Brasil, pois atualmente cabe ao alienante a apuração e recolhimento do tributo o que dificulta a fiscalização do cumprimento da obrigação tributária, sobretudo pela não residência do contribuinte em território nacional.” (grifei)*

Por fim, como já havia mencionado anteriormente, a presente matéria já foi devidamente debatida neste tribunal administrativo, conforme ementa abaixo:

*“IRRF. SUJEITO PASSIVO DO IMPOSTO – O ganho de capital apurado pelo residente e domiciliado no exterior está sujeito à tributação definitiva e o responsável pelo recolhimento do imposto é o alienante ou o seu procurador.” (Acórdão n. 106-15.151 de 08 de dezembro de 1995 – Relatoria Conselheira Sueli Efigência Mendes Brito)*

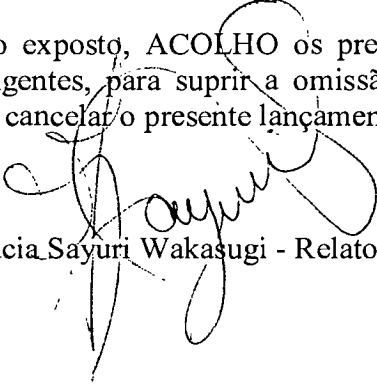
<sup>1</sup> Vale repisar a norma geral do art. 685, inciso II, parágrafo 2º. No caso do inciso II, a retenção na fonte sobre o ganho de capital deve ser efetuada no momento da alienação do bem ou direito, sendo responsável o adquirente ou o procurador, se este não der conhecimento, ao adquirente, de que o alienante é residente ou domiciliado no exterior.





Conclui-se, desta forma, que no ano de 2002, período em que ocorreu a operação, não havia previsão legal genérica, tampouco específica, para se exigir do adquirente, no caso a ora Embargante, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto de renda sobre o ganho de capital na hipótese de alienante residente no exterior. Vez que na época em que ocorreram os fatos, o ganho de capital obtido por pessoa jurídica domiciliada no exterior, oriundo de fonte brasileira, sujeitava-se ao pagamento do imposto de renda no Brasil segundo as regras aplicáveis às pessoas físicas: tributação em separado, à alíquota de 15%, competindo ao alienante ou seu procurador o pagamento do imposto. Não existindo, à época, previsão legal atribuindo ao adquirente o dever de pagar o imposto, sendo assim o lançamento efetuado contra o embargante, incorre em vício de erro na identificação do sujeito passivo.

Pelo exposto, ACOELHO os presentes Embargos de Declaração, dando ao mesmo efeitos infringentes, para suprir a omissão incorrida e reformar o Acórdão n. 102-49.294, para o fim de cancelar o presente lançamento tributário, pelas razões acima expostas.

  
Acácia Sayuri Wakasugi - Relatora

