



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

Processo nº 15504.726890/2012-21
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2201-002.367 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de abril de 2014
Matéria IRRF
Recorrente NACIONAL MINÉRIOS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Exercício: 2008, 2009

Ementa:

IRRF. RESPONSABILIDADE PELA RETENÇÃO E RECOLHIMENTO.

A fonte pagadora de rendimentos, embora não se revestindo na condição de contribuinte por não exercer relação pessoal e direta com o fato gerador, por imposição legal, desempenha o papel de sujeito passivo indireto como responsável, e como tal, não pode fugir da sua obrigação que se traduz na responsabilidade tributária que a lei lhe atribuiu e, por isso, submete-se ao encargo do pagamento do imposto retido dos valores pagos ou creditados aos beneficiários desses rendimentos.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Nathalia Mesquita Ceia, Odmir Fernandes (Suplente convocado) e Gustavo Lian Haddad, que deram provimento integral ao recurso. A Conselheira Nathalia Mesquita Ceia fará declaração de voto. Fez sustentação oral pelo

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 15/05/2014 por EDUARDO TADEU FARAH, Assinado digitalmente em 20/05/2014

por MARIA HELENA COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 15/05/2014 por NATHALIA MESQUITA CEIA, Assi

nado digitalmente em 15/05/2014 por EDUARDO TADEU FARAH

Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Contribuinte o Dr. João Francisco Bianco, OAB/SP 53.002 e pela Fazenda Nacional o Dr. Jules Michelet Pereira Queiroz e Silva.

Assinado Digitalmente

EDUARDO TADEU FARAH – Relator

Assinado Digitalmente

MARIA HELENA COTTA CARDOZO - Presidente

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: MARIA HELENA COTTA CARDOZO (Presidente), EDUARDO TADEU FARAH, GUSTAVO LIAN HADDAD, FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, NATHALIA MESQUITA CEIA e ODMIR FERNANDES (suplente convocado). Presente ao julgamento o Procurador da Fazenda Nacional, Dr. JULES MICHELET PEREIRA QUEIROZ E SILVA.

Relatório

Trata o presente processo de lançamento de ofício relativo ao Imposto Sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), anos-calendário 2007 e 2008, consubstanciado no Auto de Infração, fls. 03/07, pelo qual se exige o pagamento do crédito tributário total no valor de R\$ 134.458.258,87, calculados até 24/02/2006.

A fiscalização apurou retenção e recolhimento a menor do IRRF incidente sobre ganho de capital de domiciliado no exterior, em 20/07/2007, 01/08/2007 e 05/11/2008. Transcreve-se parte do Termo de Verificação Fiscal (fls. 10/38):

A Namisa (Nacional Minérios S/A) faz parte do Grupo Econômico da Companhia Siderúrgica Nacional - CSN. Foi constituída em novembro de 2006, com 99.97% do capital pertencente à CSN....

Do ponto de vista formal, temos a seguinte situação quanto à aquisição, pela fiscalizada, do controle acionário da CFM: Em 20/07/2007 é celebrado o "Contrato de Compra e Venda de Ações" entre a NAMISA, como compradora, e tendo como vendedores todos os seguintes acionistas; LOGAN LAKE S.A (80%). Financeira Sidelur S.A (11%). e Rodrigo Octávio Maia Damásio (9%). Como Intervenientes-Anuentes ainda temos a própria CFM e a empresa Cayman Mineração do Brasil Ltda. O preço total acordado (cláusula 2.2) foi não superior a US\$440.000.000,00 (quatrocentos e quarenta milhões de dólares norte-americanos).

Nos termos da legislação daquela época (art. 26 da Lei nº 10.833/03 c/c art 18 da Lei nº 9.249/95 e IN SRF nº 407/04), a Namisa procedeu, em relação ao valor acordado, a retenção do Imposto de Renda na Fonte sobre os ganhos de capital dos domiciliados no exterior. Assim, utilizando-se da alíquota de 15% (quinze por cento), houve a retenção sobre os valores pagos à Financeira Sidelur e à Logan Lake, todas domiciliadas no Uruguai.

Ou seja, do ponto de vista formal, não havia maiores questionamentos a essa operação empresarial. Porém, durante o procedimento fiscal, um fato chamou bastante a atenção. Era sobre a acionista majoritária da CFM, a empresa uruguaia LOGAN LAKE S.A., com 80% de participação. Fazendo-se as pesquisas habituais nos sistemas informatizados da RFB, constatou-se que a Logan era uma empresa recém-criada (03/2007) e que havia adquirido a participação societária na CFM pouco tempo antes da venda para a Namisa. Mais precisamente em 07/05/2007 houve a transferência de 12.800.000 ações ordinárias (correspondente a 80% do capital da CFM) para a Logan. A empresa vendedora foi a LANTON FINANCIAL CORPORATION - Lanton, sociedade domiciliada nas Ilhas Virgens Britânicas. A Lanton participava do capital social da CFM desde 1998. É de se estranhar que uma empresa recém criada no Uruguai (Logan - em março de 2007) adquira a participação da Lanton (com sede no paraíso fiscal das Ilhas Virgens Britânicas) na CFM por US\$5.696.807,93 (RDE-IED nº IA059279 -Sisbacen) e apenas 02 meses depois desta aquisição, a Logan a revenda por US\$352.000.000,00 (80% de US\$440.000.000,00) ou, aproximadamente, R\$655.000.000,00 (seiscentos e cinquenta e cinco milhões de reais) ! !

...

A participação da Lanton, com sede nas Ilhas Virgens Britânicas, na CFM vigorou desde 1998 até 07/05/2007. Transferida esta participação por pouco mais de US\$5,5 milhões para uma empresa recém criada (03/2007) e domiciliada no Uruguai, esta nova empresa (Logan) a revende dois meses depois para a subsidiária da CSN por US\$355 milhões.

Apesar de possuir 80% de participação na CFM, toda a diretoria da CFM permanece, mesmo após haver a transferência desta participação para a Logan. Não há qualquer alteração no corpo executivo. A alteração para um domicílio no Uruguai é mera fachada dos negócios. O país foi utilizado somente para haver um recolhimento menor do IRRF sobre o ganho de capital na operação de compra e venda. Os valores pagos pela Namisa nem passaram pelo país. Conforme Contratos de Câmbio apresentados, os valores foram diretamente transferidos para uma conta no Banco UBS agência de Zurique/Suíça

Por tudo apurado, é possível concluir que a transferência das cotas da Lanton para a Logan teve como único propósito a redução da carga tributária da operação. Os beneficiados da operação, como visto, foram a CFM e a Namisa. Beneficiados que tinham interesse e participaram ativamente para que ocorresse a redução indevida do imposto de renda na fonte sobre o ganho de capital de empresa domiciliada no exterior. O único propósito para a transferência apenas formal das cotas

foi a utilização da menor alíquota na retenção do imposto, caracterizando assim o planejamento tributário abusivo.

De todo o exposto até aqui, da documentação apresentada das pesquisas efetuadas, é possível concluir sobre como ocorreu todo o planejamento tributário efetuado na operação de aquisição pela Namisa do total controle acionário da CFM. Planejamento este que favoreceu diretamente a Logan e, indiretamente, tanto a CFM quanto a própria Namisa...

Cientificado do lançamento, a interessada apresentou tempestivamente Impugnação, alegando, conforme se extrai do relatório de primeira instância, *verbis*:

A autuação fiscal não pode prevalecer, uma vez que a impugnante não é responsável pelo recolhimento de qualquer diferença a título de IRRF, não podendo em hipótese alguma, ser apenada por eventual planejamento tributário conduzido por terceiros.

A acusação fiscal se lastreia nas seguintes suposições: a operação revela planejamento tributário abusivo; embora os atos praticados sejam formalmente válidos, os indícios colhidos durante a fiscalização, junto à impugnante, à KPMG, à Deloitte e à Goldman Sachs revelam que a Logan foi usada como uma ponte, uma empresa veículo somente para recolher menos o IR sobre o ganho de capital; a vantagem tributária direta da Logan implica, com sua aquisição vantagem indireta da adquirente; principalmente na definição dos valores do negócio celebrado. Menor imposto de renda na fonte significaria um menor valor bruto a pagar pelo mesmo bem; e a venda de participação societária de Lanton para Logan foi artificial, o que é revelado pelo fato de terem sido pagos simbólicos US\$ 5.696.807,93, quando em 20.7.2007 a mesma CFM foi vendida por US\$ 440.000.000,00, como também pela circunstância de que a Logan não fez nenhuma alteração na diretoria da CFM, além de possuir o mesmo endereço da Sidelur.

Apoiado nessas suposições, o agente fiscal acabou por desprezar a venda da participação societária da Lanton à Logan, reputando que a impugnante, um terceiro que não possui qualquer vinculação com a aludida venda, seria responsável pela retenção e recolhimento do IRRF à alíquota de 25%, e não de 15%.

(...)

O art. 26 da Lei nº 10.833 deu ensejo ao recolhimento, pela impugnante, do IRRF à alíquota de 15%, por ocasião da aquisição de ações da CFM. Nos termos da Exposição de Motivos da Medida Provisória 135, de 2003, convertida na Lei nº 10833, o citado dispositivo legal 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 brasileiro.

(...)

O contribuinte, nos termos do art. 121, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN), é aquele que tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, condição que, no presente caso, seria cabível ao beneficiário do rendimento (no caso, a Logan), àquele que auferiu renda na forma do art. 43 do CTN e nos termos dos art. 145, parágrafo 1º e 153, inciso III, da Constituição Federal.

Entretanto, o sujeito passivo da obrigação tributária também poderá ser o responsável, na forma do art. 121, inciso II, do CTN, quando, sem revestir da condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

(...)

No que tange especificamente à não responsabilização da fonte, faz todo sentido que a orientação do fisco seja essa, já que: o dever de recolhimento do tributo, imposto ao responsável tributário, deve ser verificado no momento da operação objeto da incidência fiscal; neste instante, deve ser aferido o preenchimento das condições materiais que dão azo à responsabilidade tributária; assim, o que importa, para efeito de IRRF, é o momento da transferência de recursos da fonte para o beneficiário, sendo irrelevantes os atos anteriores ou posteriores a esse evento; após pago ou creditado o rendimento, a fonte pagadora já não tem mais relação com o fato gerador, exigida pelo art. 128 do CTN, porque já não está na posse dos recursos devidos ao beneficiário, de modo que não pode, após este momento, providenciar a retenção ou se ressarcir de maneira ágil e eficaz.

Como a fonte não tem deveres fiscalizatórios, nem possui meios que lhe possibilitem vigiar o beneficiário do rendimento, cumpra-lhe apenas adimplir a obrigação tributária. Logo, a fiscalização das operações anteriores ou posteriores à ocorrência do fato gerador, praticadas pelo contribuinte, não compete à fonte pagadora. Entendimento oposto, além de ilegal, ante o exposto no art. 142, constituiria obrigação desarrazoada e de cumprimento impossível.

(...)

No caso vertente o dever de colaboração da impugnante tinha de ser exercido, como de fato foi, nos exatos termos descritos em lei, e à luz das condições materiais existentes no momento da ocorrência do fato gerador, independentemente de qualquer investigação dos atos praticados pelos acionistas vendedores da CFM, anteriormente à ocorrência do fato gerador, já que isso seria inviável, demasiadamente oneroso e desarrazoado.

Não cabia à impugnante fiscalizar e fazer juízo de valor sobre quem eram os anteriores acionistas da CFM, quais negócios

jurídicos foram celebrados com vistas à transferência anterior de ações e em quais circunstâncias isso se deu, ou por qual montante essa transferência ocorreu.

(...)

A venda da participação acionária à Logan foi estruturada pelos acionistas que controlavam a CFM e não teve nenhuma vinculação com a impugnante nem com o grupo a que pertencia, que são diversos, como reconhecido pela própria fiscalização. Se era desejo dos então acionistas da CFM pagar menos imposto, a impugnante não teve nenhuma ingerência nesse ato, até porque não foi ela quem arcou com ônus do IRRF. Conforme cláusula do contrato de compra e venda, os vendedores da CFM domiciliados no exterior receberam o preço líquido do IRRF.

(...)

Não obstante os vendedores tenham arcado com o IRRF, sobre o qual a impugnante não teve nenhuma ingerência nem ônus, o agente fiscal, na tentativa de dar sustentação ao seu raciocínio, supôs que, como as negociações para a aquisição da CFM tiveram início antes da assinatura do contrato, a impugnante estaria a par da intenção dos acionistas da CFM de economizar tributos mediante a modificação da sede de um dos vendedores. Para chegar a essa constatação, o agente fiscal lastreia-se em documentos colhidos da KPMG, da Goldman Sachs e da Deloitte, que revelam que, antes de julho de 2007 já havia tratativas acerca da operação.

É evidente que as tratativas não se iniciaram um mês antes da celebração da avença, já que isso é incomum em qualquer negócio dessa natureza. Contudo, é inverídica a suposição de que a impugnante estaria ciente dos interesses dos vendedores em economizar tributos. Primeiro, porque nenhuma negociação foi conduzida com a Lanton. O interesse da impugnante era adquirir a totalidade das ações da CFM, independentemente da localização ou da identidade de seus acionistas. Daí que todas as tratativas deram-se com o Rodrigo Octávio Maia Damásio, diretor-presidente da CFM e um dos acionistas vendedores, e não com os demais acionistas. Isso é corroborado pelo fato de que todas as notificações ou comunicações relativas ao contrato de compra e venda serem dirigidas a ele, conforme sua cláusula 11.2 (a).

Em segundo lugar, independentemente do conhecimento ou não da aludida intenção, tal fato, por si só, é irrelevante para o deslinde da controvérsia, uma vez que o maior ou o menor IRRF incidente sobre o ganho de capital em nada alterou o valor devido pelo impugnante na aquisição das ações da CFM, já que esse imposto era ônus dos vendedores.

(...)

O preço foi ajustado em decorrência da perspectiva de rentabilidade da CFM, tendo em vista as minas por ela exploradas, os contratos de arrendamento por ela firmados, o potencial de otimização, em termos logísticos, que o negócio poderia gerar as atividades já desenvolvidas pela CSN, entre

outros fatores destacados no contrato de compra e venda das ações e em trabalhos preparatórios da aquisição. Esses trabalhos foram trazidos aos autos pela fiscalização, mas incorretamente qualificados ou mal interpretados.

(...)

O artigo 26 da Lei nº 10.833 deve ser interpretado à luz do artigo 128 do CTN. Toda lei que atribui responsabilidade deve respeitar os parâmetros mínimos impostos nesse último artigo, notadamente porque o CTN faz as vezes da lei complementar a que se refere o artigo 146, inciso III, “b”, do texto constitucional. Nos termos do artigo 128, faz-se mister que a pessoa eleita como responsável tenha vinculação com o fato gerador. Esse vínculo deve ser tal que lhe possibilite cumprir a obrigação imposta pela lei, sem que seu patrimônio pessoal responda pelo tributo alheio. Em abono do argumento, citam-se passagens doutrinárias.

(...)

A impugnante não contesta a validade da norma que lhe impõe o dever de proceder ao recolhimento do IRRF. Sua responsabilidade, porém, deve necessariamente ser aferida no momento da ocorrência do fato gerador, isto é, por ocasião das remessas ao exterior, oportunidade em que a Logan, e não a Lanton, se apresentava como a vendedora da participação societária, como comprovam o contrato de compra e venda de ações e o registro no Banco Central. Uma vez que ela cumpriu à risca o disposto no artigo 26 da Lei nº 10.833, nenhuma diferença de IRRF lhe pode ser exigida.

O ressarcimento exigido pelo artigo 128 deve ser ágil, eficaz, imediato e expedito, tudo o que no presente caso não se fará, visto que a impugnante desconhece o atual paradeiro da Logan e a empresa não se situa no território nacional, além de ser alheia ao grupo empresarial da impugnante, conforme reconhecido pela fiscalização.

(...)

Quando ocorreu o fato gerador do IRRF, um dos titulares e vendedores das ações da CFM era a Logan, conforme davam conta o contrato de compra e venda de ações, o livro de transferência de ações da CFM e o registro no Banco Central. Era obrigação dos vendedores, fixada em cláusula do contrato de compra e venda, munir a impugnante de certos documentos, entre eles os registros no Banco Central, os quais evidenciavam quem eram os investidores estrangeiros da CFM.

A impugnante contratou a aquisição de ações com a Logan, além de ter recebido informações oficiais, do órgão a quem compete o registro de investimentos externos diretos, de que aquela companhia era, de fato, uma das acionistas da CFM. Essas

informações coincidem com, e ratificam, o teor dos assentamentos constantes do livro de transferência de ações da CFM, os quais eram necessários para que se operasse, de maneira válida e eficaz, a venda das ações, na forma do artigo 31 da Lei nº 6.404, de 1976.

Modesto Carvalhosa ensina que a transferência de ações somente se opera pelo termo lavrado no livro competente da companhia, assinado pelo vendedor e pelo comprador ou por seu representante legal e devidamente datado. Essas considerações são importantes, porque revelam que a impugnante não poderia ter agido de outro modo, senão ter retido e recolhido o IRRF à alíquota de 15%. Ocorre que era a Logan, e não a Lanton, a acionista da CFM, conforme atestado pelos documentos já referidos.

(...)

É o registro de capital estrangeiro que confere autenticidade, veracidade e legitimidade ao detentor e ao valor do investimento, porque: efetuado pelo único órgão governamental competente; a partir da identificação da pessoa física ou jurídica residente, domiciliada ou com sede no exterior, titular do investimento no país, e também do montante da moeda estrangeira efetivamente ingressada no país.

Por isso, o registro constitui meio de prova especial, nos termos do artigo 212 do Código Civil de 2002 e do artigo 136 do Código Civil de 1916. Daí os respectivos efeitos cambiais e tributários, tratados na Lei nº 4.131 e na Lei nº 10.833, já referidas.

O dever imposto pelo artigo 26 da Lei nº 10.833, de 2003, à fonte pagadora deve ser exercido à luz das informações oficiais constantes dos registros de investimento efetuados no Banco Central, seja quanto a valor, seja quanto à identificação do beneficiário. A fonte não pode, em hipótese alguma, ser responsabilizada ou ser obrigada a fiscalizar atos praticados pelo beneficiário do rendimento anteriormente à ocorrência do fato gerador.

Daí que a aferição da responsabilidade da impugnante fica fatalmente limitada às informações prestadas pelas partes e pelo órgão competente, ou seja, o Banco Central.

(...)

A fiscalização disse que a Logan seria uma empresa veículo, de passagem, porque recém-criada (03/2007) e que havia adquirido a participação societária pouco tempo antes da venda para a Namisa. No entanto, a premissa da fiscalização quanto ao momento de constituição da Logan é equivocada. Conforme revelam os documentos trazidos aos autos (doc. 9), a Logan foi constituída em outubro de 2006, e a sua constituição foi publicada no Diário Oficial uruguaio em dezembro do mesmo ano.

Logo, se havia intenção de venda, à Logan, da participação acionária detida pela Lanton na CFM, a intenção foi

manifestada anteriormente ao início das tratativas que culminaram na aquisição, pela impugnante, das ações da CFM. É que as tratativas só ocorreram em 2007, quando a Logan já havia sido constituída.

Como constatado pela própria fiscalização, as tratativas foram conduzidas em 2007, tanto que, de acordo com a página 18 do termo de verificação fiscal, a CSN/Namisa, em março de 200, já tinha plena ciência de que iria adquirir a CFM quando solicitou à KPMG a auditoria completa na CFM.

Mais uma vez vê-se que a impugnante não teve nenhuma ingerência na venda à Logan das ações detidas pela Lanton. Logo, se existiu abusou ou irregularidade de qualquer espécie, a impugnante é alheia a essas circunstâncias, e não pode desprezar os efeitos jurídicos que advieram da transferência de titularidade das ações da CFM em momento anterior à celebração do contrato de compra e venda.

(...)

Tanto quanto os contribuintes se sujeitam “ex lege” às obrigações tributárias, o fisco e as relações jurídicas não pairam acima da lei, de modo que um ato lícito e eficaz no plano do direito privado é também eficaz para produzir efeitos fiscais. Se as mutações patrimoniais promovidas em virtude da licitude e eficácia dos atos ou negócios jurídicos perante o direito privado conduzirem as partes a uma situação necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador, consoante os artigos 109, 114, 116, inciso II, e 117, do CTN, haverá obrigação tributária exatamente como estiver legalmente definida na respectiva norma de incidência.

(...)

A fiscalização não alega que a venda à Logan das ações da CFM detidas pela Lanton teria esbarrado nesta ou naquela patologia, limitando-se a dizer que houve planejamento tributário abusivo. Todavia, não há nenhum traço de abuso de direito nem de simulação no caso presente.

Não há abuso de direito porque não há prova nem indício de que a aquisição das ações da CFM pela impugnante, ou de sua anterior venda à Logan, tenham excedido os limites impostos a essas operações pelo fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes, como requer o artigo 187 do Código Civil, visto que as vendas foram realizadas a contento e regularmente, mediante o pagamento do respectivo preço, cumprindo esses negócios sua causa, sua função prática.

A fiscalização não chega a dizer que houve simulação, mas convém afastar a hipótese de tal vício. A doutrina conceitua a simulação como desconformidade entre a intenção subjetiva das partes e o ato praticado exteriormente. No caso presente essa

desconformidade não se apresenta, nem por indícios, uma vez que: as pessoas envolvidas fizeram o que queriam fazer e o que não era proibido fazer; elas se submeteram à disciplina jurídica dos atos que praticaram; os efeitos dos atos praticados foram mantidos sem alteração e sem desfazimento, ou retorno à situação anterior, o que teria ocorrido caso a Lanton voltasse a ser titular das ações da CFM, ou na eventualidade de os pagamentos serem feitos a ela, e não à Logan; houve publicidade das ocorrências, tanto que o livro de transferência de ações da CFM atestou a venda das ações à Logan, o que também foi confirmado pelos registros do Banco Central.

Pelo exposto, é requerido o acolhimento da impugnação para que seja julgado improcedente o auto de infração.

Na hipótese de se entender pela manutenção do crédito tributário, deve ser afastada a incidência de juros de mora sobre o valor da multa de ofício, pois a lei somente prescreve a aplicação desse encargo sobre as multas isoladas.

O artigo 61 e seu parágrafo 3º da Lei nº 9.430, de 1996, somente autoriza a incidência de juros sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal. Já os seus §§ 1º e 2º tratam do cálculo das multas sem prescrever a incidência de juros sobre elas.

Em decorrência do artigo 3º do CTN, as multas não possuem natureza jurídica de tributo ou contribuição, o que é indisputado na doutrina e jurisprudência. Logo, não cabe a aplicação do artigo 61 da Lei nº 9.430, de 1996, que não previu a incidência de juros sobre as multas.

(...)

A 3ª Turma da DRJ em Belo Horizonte/MG julgou integralmente procedente o lançamento, consubstanciado na ementa abaixo transcrita:

IRRF INCIDENTE SOBRE GANHO DE CAPITAL AUFERIDO POR RESIDENTE NO EXTERIOR - RESPONSABILIDADE DO ADQUIRENTE - ALÍQUOTA CABÍVEL SE O DOMICÍLIO DO ALIENANTE FOR PAÍS OU DEPENDÊNCIA COM TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA

O adquirente ou seu procurador 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. Se o beneficiário for residente ou domiciliado em país ou dependência que não tribute a renda ou que a tribute a alíquota máxima inferior a vinte por cento, o ganho de capital sujeitar-se-á à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 25%.

Lançamento Procedente

Intimada da decisão de primeira instância em 21/02/2013 (fl. 1039), a autuada apresenta Recurso Voluntário em 07/03/2013 (fls. 1040 e seguintes), sustentando, essencialmente, os mesmos argumentos defendidos em sua Impugnação, quais sejam: ausência de responsabilidade pelo recolhimento de eventual diferença de IRRF decorrente da operação

realizada entre a LANTON e a LOGAN; ausência de ingerência sobre o referido negócio; assunção do ônus do IRRF pela beneficiária do rendimento; o artigo 26 da Lei nº 10.833 deve ser interpretado à luz do artigo 128 do CTN; os registros do Banco Central atestam a correção do recolhimento realizado; a LOGAN não foi constituída em 03/2007, mas sim em 10/2006; as informações prestadas pela Delloite são desinfluentes; e, ausência de qualquer patologia no negócio jurídico praticado pelo ex-acionista majoritário da CFM.

Em seguida (fls. 1122 e seguintes), a Procuradoria da Fazenda Nacional apresenta suas contra razões ao Recurso Voluntário, aduzindo, em síntese, que foi correto o entendimento da Fiscalização, quando considerou a atuada responsável pela diferença de IRRF a recolher. Eis um trecho do entendimento esposado na referida peça:

Uma vez tendo sido demonstrado que a NAMISA sabia da operação e que ela foi beneficiada pela redução da tributação, o dever dessa empresa brasileira de reter e recolher o IRRF em face da verdadeira operação realizada não pode ser afastada.

Assevera ainda a Fazenda Nacional que a atuada se valeu de uma operação artificial, com fito de retirar o seu domicílio de um “paraíso fiscal” e, assim, reduzir a alíquota de IRRF:

Tal como fora ressaltado pelo lançamento, e ratificado pela decisão de primeira instância, o interesse da NAMISA na operação artificial realizada entre a LANTON e a LOGAN resta evidente quando se percebe que a redução da carga tributária incidente sobre o ganho a ser enviado ao exterior inevitavelmente reduziria também o preço total do investimento a ser pago pelo adquirente.

Por fim, alega que precluiu a discussão sobre a legalidade da cobrança de juros sobre a multa de ofício, todavia, para fins de debate, considera legítima a exigência, consoante as disposições legais citadas.

É o relatório.

Voto

Conselheiro EDUARDO TADEU FARAH, Relator

O recurso é tempestivo e reúne os requisitos de admissibilidade.

Cuidam os autos de retenção e recolhimento a menor do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), incidente sobre ganho de capital auferido por residente no exterior, relativo tanto ao ano-calendário de 2007 quanto ao de 2008.

Como visto do relatório, a autoridade fiscal constatou, ao longo da negociação do controle acionário da Companhia de Fomento Mineral (CFM) com a fiscalizada, que a LANTON Financial Corporation, acionista majoritária da CFM, transferiu seu domicílio

das Ilhas Virgens Britânicas (país com tributação favorecida) para o Uruguai. De acordo com a fiscalização, a mudança de domicílio teve como único e exclusivo objetivo reduzir a alíquota de IRRF aplicável, ou seja, em vez de recolher 25% de IRRF sobre o ganho (art. 47 da Lei nº 10.833/2003), acabou aplicando uma alíquota de 15% (art. 27 da Instrução Normativa SRF nº 84/2001). Assim, a autuada, na qualidade de responsável tributária por substituição, reteve IRRF a menor em face do ganho de capital auferido por residente ou domiciliado no exterior.

Em sua peça recursal alega a contribuinte, em linhas gerais, que a fiscalização errou ao lhe atribuir responsabilidade pelo recolhimento de eventual diferença do IRRF, pois, agiu de boa-fé e na certeza da correção de seus atos. Sustenta ainda que não tinha o dever de fiscalizar os atos praticados por terceiros, anteriormente à ocorrência do fato gerador, restringindo-se seu dever ao recolhimento do IRRF incidente sobre o ganho de capital do não-residente, no exato instante em que foram verificadas as remessas ao exterior. Por fim, assevera que não se beneficiou direta ou indiretamente de nenhum ato praticado por terceiros, alheios a seu grupo empresarial.

Pois bem, a situação que se enfrenta nestes autos é a de alienação do controle acionário de empresa localizada no Brasil (Companhia de Fomento Mineral - CFM), por alienante residente no exterior (LOGAN Lake S.A), para adquirente residente no Brasil (NAMISA - Nacional Minérios S/A). A autoridade lançadora indicou o adquirente como sujeito passivo, na condição de responsável, pelo fato de o alienante ser residente no exterior. Além do mais, considerou que o alienante, por ser residente ou domiciliado de fato em paraíso fiscal, se sujeitou à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 25%.

Delineada a controvérsia, cumpre enfrentar, de antemão, a alegação da recorrente de que não poderia ser responsabilizada por eventual diferença do IRRF.

De início, cumpre trazer novamente à lume a legislação que serviu de base para a autuação, o art. 682 e art.685, ambos do RIR/1999:

RENDIMENTOS DE RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR

Seção Contribuintes

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).

*Rendimentos, Ganhos de Capital e Demais Proventos**Subseção Incidência*

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. 691, 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).

Por sua vez, o art. 26 da Lei nº 10.833/2003 dispõe:

Art. 26. O adquirente, pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliado 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. (grifei)

Do exposto, verifica-se que há previsão legal específica, com responsabilidade do adquirente pela retenção e recolhimento do imposto na fonte, no caso de ganho de capital de não residentes. O contribuinte, portanto, é sujeito passivo por substituição e possui responsabilidade e sujeição passiva de dívida própria, todavia, por fato gerador de terceiro. O adquirente substitui integralmente o beneficiário na sujeição passiva e como substituto passa a responder objetivamente pelo recolhimento do tributo, tal como seria o contribuinte. Nesse mesmo sentido é a lição de Luciano Amaro (in “Direito Tributário Brasileiro”, Ed. Saraiva, São Paulo, 1997, p. 417):

Enfim, subjaz à responsabilidade tributária a noção de culpa, pelo menos stricto sensu, pois, ainda que o indivíduo não atue com consciência e vontade do resultado, este pode decorrer da falta de diligência (portanto, de negligência) sua ou de seus prepostos, no trato de seus negócios (pondo-se, aí, portanto, também a culpa in eligendo ou in vigilando). Sendo, na prática, de difícil comprovação o dolo do indivíduo (salvo em situações em que vestígios materiais sejam evidentes), o que preceitua o Código Tributário Nacional é que a responsabilidade por infração tributária não requer a prova, pelo Fisco, de que o indivíduo agiu com conhecimento de que sua ação ou omissão era contrária à lei, e de que ele quis descumprir a lei. (grifei)

Nesse passo, vale aqui citar a ementa do Acórdão da 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, REsp 309913/SC, de 02/05/2002:

TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE RENDA - AUSÊNCIA DE RETENÇÃO NA FONTE - SUBSTITUIÇÃO LEGAL - TRIBUTÁRIA - FONTE PAGADORA. A obrigação tributária nasce, por efeito da incidência da norma jurídica, originária e diretamente, contra o contribuinte ou contra o substituto legal tributário; a sujeição passiva é de um ou de outro, e, quando escolhido o substituto legal tributário, só ele, ninguém mais, está obrigado a pagar o tributo. O substituto tributário do imposto de renda de pessoa física responde pelo pagamento do tributo, caso não tenha feito a retenção na fonte e o recolhimento devido. Recurso especial de Antônio Boabaid provido e recurso da Fazenda Nacional que se julgou prejudicado. (grifei)

O CARF também se manifestou no sentido de que a fonte pagadora que deixar de proceder à retenção assume o ônus do imposto, consoante se extrai do Acórdão nº 2201-00.552, de 11 de março de 2010, cuja ementa trancreve-se:

IRRF. RENDIMENTOS CREDITADOS A BENEFICIÁRIO RESIDENTE NO EXTERIOR. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO.

Sujeita-se à incidência do imposto de renda na fonte os valores creditados a beneficiários residentes ou domiciliados no

exterior, por fonte situada no País, a título de juros, comissões, descontos, despesas financeiras e assemelhadas. A fonte pagadora que deixar de proceder à retenção assume o ônus do imposto. (grifei)

Assim, em que pese alegue a recorrente que o art. 26 da Lei nº 10833/2003 deve, necessariamente, ser interpretado à luz do art. 128 do CTN, cumpre assinalar que a própria exposição de motivos da Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003, deixa claro que sua edição 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, sobretudo pela não-residência do contribuinte em território nacional. É o que se extrai da leitura do seguinte trecho:

21. 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.

Pelo que se vê, o objetivo da lei é atribuir ao adquirente, residente no território nacional, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto de renda sobre o ganho de capital, independentemente de eventual direito de regresso e/ou do comprometimento de seu patrimônio pessoal.

Isso posto, verifica-se que são inócuas as alegações da contribuinte no que se refere à sua pretensa falta de responsabilidade pelos atos praticados nas etapas antecedentes à aquisição da Companhia de Fomento Mineral – CFM.

No que tange à operação que resultou no pagamento a menor do IRRF, cumpre, de pronto, transcrever parte do Termo de Verificação Fiscal (fls. 10/38):

Pelo exposto e pela documentação reunida, é possível concluir sobre como ocorreu todo o planejamento tributário efetuado na operação de aquisição pela Namisa do total controle acionário da CFM. Neste tipo de planejamento, usualmente, não há um documento demonstrando qualquer fraude. Os documentos são corretamente formalizados e atendem, na parte formal, aos requisitos legais. Algumas vezes há a simulação, que vem a ser a “aparência de um negócio jurídico contrário à realidade, destinado a provocar uma ilusão no público, seja por não existir negócio de fato, seja por existir um negócio diferente daquele que se aparenta”. E o interesse maior neste caso aqui tratado foi transferir o domicílio tributário de uma sociedade domiciliada nas Ilhas Virgens Britânicas (Lanton) para o Uruguai (Logan) com o objetivo de recolher a menor o Imposto de Renda na Fonte sobre o ganho de capital advindo de uma operação de venda que já estava em negociação.

Não havendo a prova direta, busca-se colher e demonstrar as denominadas provas indiretas. Pois, o que deve prevalecer é a natureza sobre a forma e, para isso, usa-se o conjunto das provas e indícios a fim de se buscar a verdade material dos fatos.

A participação da Lanton, com sede nas Ilhas Virgens Britânicas, na CFM vigorou desde 1998 até 07/05/2007. Transferida esta participação por pouco mais de US\$5,5 milhões para uma empresa recém criada (03/2007) e domiciliada no Uruguai, esta nova empresa (Logan) a revende dois meses depois para a subsidiária da CSN por US\$355 milhões. Saliente-se que a Logan fora constituída em Março de 2007.

Uma questão fundamental para a escolha do Uruguai é devido à Ilhas Virgens Britânicas ser um país com tributação favorecida - paraíso fiscal - enquanto o Uruguai, apesar de ter sigilo fiscal absoluto, não constava do rol de países com tributação favorecida.

*Apesar de possuir 80% de participação na CFM, toda a diretoria da CFM permanece, mesmo após haver a transferência desta participação para a Logan. Não há qualquer alteração no corpo executivo. **Outra clara demonstração que Lanton e Logan eram a "mesma" empresa e tinham os mesmos donos. Não ocorreria isso se a transação ocorresse entre partes não-relacionadas. Além disso, tanto a outra sócia, Financeira Sidelur, como a Logan Lake possuíam o mesmo endereço no Uruguai, Calle Juncal, nº 1327/2201, Montevideu, e tinham os mesmos representantes e responsáveis legais no Brasil. Isto demonstra que todas fazem parte do mesmo grupo. Ainda, a antiga sócia Lanton tinha como sede o paraíso fiscal das Ilhas Virgens Britânicas e vendeu sua participação social no capital social da CFM para a Logan do Uruguai que, por "coincidência", tinha o mesmo endereço da Sidelur, ou seja, trata-se de evidente planejamento tributário dias antes da operação de compra e venda da CFM pela Namisa.***

(...)

Já a alteração para um domicilio no Uruguai é mera fachada dos negócios. O país foi utilizado somente para haver um recolhimento menor do IRRF sobre o ganho de capital na operação de compra e venda. Os valores pagos pela Namisa nem passaram pelo país. Conforme Contratos de Câmbio apresentados, os valores foram diretamente transferidos para uma conta no Banco UBS agência de Zurique/Suíça.

(...)

*A CSN/NAMISA, em março de 2007, já tinha plena ciência de que iria adquirir a CFM quando solicitou à KPMG a auditoria completa na CFM. Já ciente desse fato, a CSN/NAMISA com a anuência e concordância da própria CFM, através de seus acionistas Rodrigo Octávio Maia Damásio, Financeira Sidelur S.A. e Lanton Financial, dispara todos os procedimentos necessários para que a operação resultasse em um ganho de capital tributado à alíquota de 15%, ao invés de 25%. **Dentre esses procedimentos encadeados citamos:***

a) Criação já em março de 2007 da Logan Lake S.A., sociedade constituída de acordo com as Leis do Uruguai, com sede no mesmo local onde encontrava-se o outro sócio da CFM, Financeira Sidelur S.A, qual seja, Calle Juncal, nº 1327/2201, Montevideu, como forma de criar o instrumento que seria utilizado para supostamente amparar a tributação do ganho de capital em 15%, haja vista que o Uruguai não encontrava-se no rol dos países considerados como tendo tributação favorecida.

b) **Transferência, em 07 de maio de 2007, de 80% das ações da CFM pertencentes à Lanton Financial Corporation (empresa sediada no paraíso fiscal das Ilhas Virgens Britânicas) para a Logan Lake (Uruguai) por simbólicos US\$5.696.807,93. Simbólicos porque já havia Laudo de Avaliação da CFM apontando valores bem superiores a esse. Além disso, sabemos que em 20/07/2007 a mesma CFM foi vendida por US\$440.000.000,00! Como se não bastasse, apesar do acionista majoritário (Lanton Financial Corporation) ter vendido todas as suas ações da CFM para um acionista "diferente", Logan Lake, nada, absolutamente nada, se alterou na CFM em relação aos cargos da alta administração da empresa. Esse fato seria semelhante a comprar uma empresa e nem se importar em ter qualquer tipo de controle sob a mesma deixando tudo exatamente como estava antes, ou seja, uma situação totalmente ineficaz e que só demonstra a artificialidade desta operação de venda de ações da CFM feita entre os acionistas Lanton Financial Corporation e Logan Lake.**

c) Subseqüente venda total, em 20/07/2007, das ações de todos os acionistas da CFM para a NAMISA pela vultosa quantia de US\$440.000.000,00!

d) Preparado o terreno, uma vez que 80% das ações agora eram detidas por acionista domiciliado no Uruguai, o ganho de capital estaria "passível" de ser tributado à alíquota de 15%, não fosse o descortinamento realizado por esta fiscalização do teatro engendrado pelos partícipes

Por tudo apurado até aqui, é possível concluir que a transferência das cotas da Lanton para a Logan teve como único propósito a redução da carga tributária da operação. Os beneficiados da operação, como visto, foram a CFM e a Namisa. Beneficiados que tinham interesse e participaram ativamente para que ocorresse a redução indevida do imposto de renda na fonte sobre o ganho de capital de empresa domiciliada no exterior. O único propósito para a transferência apenas formal das cotas foi a utilização da menor alíquota na retenção do imposto, caracterizando assim o planejamento tributário abusivo.

(...)

Do exposto, penso que restou configurada a responsabilidade da autuada pela redução da alíquota de IRRF decorrente da

negociação realizada entre as empresas estrangeiras LANTON e a LOGAN. Em verdade, instada pela fiscalização a comprovar o origem das negociações, tais como Carta de Intenções e/ou Memorandos de Entendimentos, declarou a CSN que a intenção ocorreu de forma pessoal e via contato telefônico, portanto, os únicos documentos apresentados pela empresa foi o contrato de compra e venda e Ata da Reunião Extraordinária do Conselho de Administração da Companhia Siderúrgica Nacional, realizada em 18/07/2007.

Por Todo o exposto, verifica-se que a autuada possuía conhecimento total da operação, sendo, inclusive, beneficiada e, desta feita, deveria reter e recolher o IRRF em face da verdadeira operação realizada. (grifei)

Do exposto, verifica-se que a autoridade fiscal coligiu um conjunto de elementos que atestam que a autuada (grupo CSN) sabia que a alíquota aplicável à compra da CFM era de 25%, no entanto, insiste a recorrente na tese de que não tinha conhecimento e tampouco participou da operação que culminou no recolhimento a menor do IRRF. Todavia, sobejam provas da participação da contribuinte e da CSN no início de toda a operação, muito antes da data da assinatura do contrato (20/07/2007). Vejam-se:

i - Contratação da consultoria Goldman Sachs em 15/07/2007, sendo que o estudo de compra da CFM foi apresentado três dias depois, em 18/07/2007, e a assinatura do contrato se deu apenas dois dias após esta última data, ou seja, 20/07/2007.

ii – A CSN remeteu, em 03 de julho de 2007, à Goldman Sachs planilha denominada “avaliação CFM v-3”, contendo quadros e tabelas informativas sobre a CFM, com perspectivas de produção e rentabilidade (fl. 184), bem como o preço exato de aquisição da CFM “acquisition disbursement”, ou seja, US\$ 440.000.000,00 (fl. 185).

iii - Planilha datada de 30/03/2007, enviada pela CSN à Goldman Sachs acompanhado do anexo “PV2006 2010 Estimado CFM”, informando sobre minas de propriedade da CFM (fl. 195).

iv - Estudos e planilhas, datados de maio de 2007, contendo arquivo intitulado “Valuation”, informando o valor de compra de US\$ 440.000.000,00, ou seja, o mesmo preço de aquisição da CFM que viria a ser firmado em 20/07/2007.

v – Contratação da empresa Deloitte Touche Tohmatsu Auditores Independentes para efetuar revisão das demonstrações financeiras da CFM levantadas no encerramento do ano-calendário 2006, conforme proposta enviada em março de 2007 (fl. 337).

A esse respeito, cumpre reproduzir trecho em que a questão é analisada pelo relator do julgamento singular:

*Desnecessário recordar aqui que os fatos e as circunstâncias observadas revelavam claramente que a mudança de titularidade das ações da Lontan fora apenas aparente. Logo, na determinação da base de cálculo do IRRF, era essa realidade concreta que devia ter sido levada em conta pelo sujeito passivo responsável pela retenção e recolhimento do tributo, **sobretudo porque ele se encontrava em situação que lhe permitia ter plena ciência da manobra perpetrada pelos alienantes com o objetivo de reduzir indevidamente a incidência tributária.***

(...)

*Em verdade, outros documentos fornecidos pela Goldman Sachs revelam que as partes já haviam chegado a um acordo sobre o preço da compra e venda muito antes da data em que aquela mensagem eletrônica havia sido enviada. A fls. 195 encontra-se outra mensagem eletrônica, datada de 10 de julho de 2007, na qual um funcionário da CSN envia a outro da Goldman Sachs mais informações, atendendo a solicitação deste. As informações encontram-se num arquivo anexo, também no formato de planilha de cálculo, e que se intitula "PV2006 2010 Estimado CFM". À cópia dessa mensagem a Goldman Sachs acrescentou sequencialmente, na documentação entregue à fiscalização, três planilhas, o que faz supor que integram ou constituem o arquivo anexo. Elas contêm dados sobre minas de propriedade da CFM. Duas dessas planilhas trazem, em inglês, a data de 30 março de 2007. Infere-se, daí, que pelo menos desde então a CSN já tivesse acesso privilegiado a dados da CFM. **Isso significa também que pelo menos desde março de 2007 já estavam adiantadas as negociações para a sua aquisição, pois não se concebe que a CFM, uma empresa independente e até concorrente da CSN e de suas subsidiárias, franqueasse a essa acesso a informações estratégicas.***

(...)

*Em resumo, há provas sólidas nos autos que demonstram que a transferência de 80% das ações da CFM, do seu antigo proprietário, Lontan, para a uruguaia Logan ocorreu apenas de forma aparente. **Consistiu numa operação sem fins econômicos, mas montada apenas para tentar reduzir a carga tributária incidente sobre o ganho de capital que resultaria da venda efetiva da CFM para o grupo CSN.** Essa manobra foi levada a cabo quando já estavam adiantadas e praticamente concluídas as negociações entre o grupo CSN e os proprietários da CFM, de sorte que não era possível que os seus futuros adquirentes a ignorassem. **Além disso, é inegável que eventual redução na tributação do ganho de capital favoreceria a ambas as partes, pois quanto menor a carga tributária sobre o ganho de capital, mais dispostos ficariam os vendedores a aceitar um preço menor para sua participação. Logo, ao remeter para o exterior o pagamento pela aquisição da CFM, cabia a autuada calcular e reter o IRRF e posteriormente o recolher, levando em conta a realidade dos fatos, e não a aparência deles conforme consubstanciada em atos meramente formais.** Daí se segue que devem ser mantidas integralmente as exigências fiscais e rejeitadas as alegações contrárias da impugnante. (grifei)*

Da mesma forma que a autoridade recorrida, penso que a contratação da Goldman Sachs, apenas três dias antes da aquisição, bem como o laudo de avaliação emitido, foi totalmente irrelevante para a operação, pois muito antes da contratação da Goldman Sachs a autuada já sabia quanto a CFM valia e quanto estava disposto a pagar por suas ações. Com efeito, os trabalhos de auditoria pela KPMG e da Deloitte na CFM demonstram que o grupo

CSN já estava em tratativas com os antigos proprietários da CFM, muito antes da efetivação do negócio, pelo menos desde essa data, 30/03/2007, pois investimento dessa ordem não nasce do dia para noite, como bem ponderou a contribuinte em sua peça recursal: *“Nenhuma operação desse porte, como acertadamente constatou a fiscalização, tem início um mês antes da celebração do contrato, sem mínima investigação acerca dos ativos, dos passivos e do potencial de geração de riqueza da empresa alienada.”*

Instada a se pronunciar sobre a origem das negociações das ações da CFM, se possuíam Carta de Intenções e/ou Memorandos de Entendimentos (documentos típicos dessa espécie de operação societária), respondeu a CSN que *“ressalta que apesar de ser uma prática comum de mercado, tais documentos não foram elaborados por parte da CSN, a intenção ocorreu de forma pessoal e via contato telefônico”*.

Ora, não é possível supor que a intenção de compra de uma empresa no valor de US\$ 440.000.000,00 ocorra apenas *de forma pessoal e via contato telefônico*. Pelo que se observa da resposta, é inevitável a conclusão de que as transações anteriores já faziam parte de toda uma articulação, com a participação da CSN, no sentido único de esquivar-se do pagamento do imposto de renda devido.

Não se pode perder de vista que nesse tipo de operação o que se consegue é uma série de documentos exteriorizadores de eventos e fatos que, juntos, permitem formar o objeto da prova e a convicção de que determinado fato tributável ocorreu. Com efeito, o intento almejado pelos contribuintes não pode ser enquadrado como consequência de um ato jurídico considerado legítimo, pois o seu âmago encontra-se eivado de vício. Em uma análise simplista verifica-se o que procedimento foi aparentemente lícito, contudo, os agentes envolvidos alteraram deliberadamente a situação de fato em que se encontra, para fugir à incidência de uma tributação mais onerosa.

O professor Marco Aurélio Greco explica que ausente a motivação negocial nas operações perpetradas, é forçoso concluir que as transações anteriores já faziam parte de toda uma articulação, cujo único objetivo é esquivar-se parcialmente do pagamento do imposto. Às etapas antecedentes, bem como às operações estruturadas em sequência, o doutrinador denominou de *step transactions*¹:

Sob esta denominação estão as step transactions, vale dizer, aquelas seqüências de etapas em que cada uma corresponde a um tipo de ato ou deliberação societária ou negocial encadeado com o subsequente para obter determinado efeito fiscal mais vantajoso: Neste caso, cada etapa só tem sentido se existira que lhe antecede e se for deflagrada a que lhe sucede.

(...)

Diante de uma situação complexa, é essencial considerar a figura como um todo, examinando ao mesmo tempo os vários aspectos que a cercam, pois o conhecimento e o enquadramento de determinada realidade será a resultante das diversas circunstâncias reunidas no caso concreto.

(...)

Vale dizer, ao invés de analisar cada fotografia (etapa) é importante analisar o filme (conjunto delas). Mais do que um evento (etapa), é importante interpretar a história (conjunto).

(...)

Na medida em que o conjunto de operações corresponde apenas a uma pluralidade de meios para atingir um único fim, a verificação das alterações relevantes deve ser feita não apenas considerando os momentos anterior posterior a cada etapa mas, principalmente, os momentos anterior e posterior do conjunto de etapas.

Em verdade, a uruguaia LOGAN atuou apenas como empresa veículo para a concretização do objetivo final, qual seja, redução da alíquota de 25% para 15%, pois não houve mudança alguma de comando na CFM, apesar da pretensa troca do acionista controlador. Além do mais, tanto a outra sócia, Financeira SIDELUR, como a LOGAN possuíam o mesmo endereço no Uruguai, Calle Juncal, nº 1327/2201, Montevideu, e tinham os mesmos representantes e responsáveis legais no Brasil.

O curto intervalo de tempo entre as operações deixa claro que os atos praticados não tiveram fins econômicos, mas foram montadas apenas para reduzir a carga tributária incidente sobre o ganho de capital que resultaria da venda efetiva da CFM para o grupo CSN.

Ademais, o dinheiro para pagamento da compra foi remetido para uma instituição bancária localizada na Suíça, e não no Uruguai, suposta sede da empresa, o que só vem a corroborar que o negócio celebrado entre a contribuinte e a uruguaia LOGAN tinha como pano de fundo apenas a diminuição do imposto de renda a ser pago.

Ressalte-se que apesar dos documentos acostados aos autos pela recorrente dar conta de que a LOGAN foi constituída em 4 de outubro de 2006, todavia, em consulta ao banco de dados eletrônico mantido pela Receita Federal, a abertura da LOGAN se deu em 30/03/2007. Além do mais, o capital social registrado da LOGAN foi de apenas US\$ 39.000,00 em outubro de 2006, contudo, em maio de 2007, adquiriu 80% de participação acionária de uma grande mineradora estrangeira por US\$ 5.696.807,93.

Ainda, em relação à participação da autuada na redução indevida da alíquota, verifica-se que o contrato de compra e venda prevê a alíquota do IRRF de 15% em uma subcláusula que determina o preço a ser pago. Portanto, diferentemente do que alega a recorrente, de que não se beneficiou direta ou indiretamente do ato praticado, verifica-se que a redução da carga tributária, reduziu também o preço total do investimento a ser pago pelo adquirente.

Ressalte-se que os contratos de câmbios suscitados pela suplicante como prova de licitude da operação, a meu ver, contém apenas informações declaradas pelos responsáveis, que precisam legalmente de registro da operação no Banco Central para controle monetário, e nada mais que isso.

Portanto, analisando as informações e/ou provas constantes dos autos, entendo que a autoridade lançadora logrou demonstrar que a recorrente participou da operação, cujo único objetivo foi a redução indevida do imposto de renda retido na fonte sobre ganho de capital. Assim, como a autuada é responsável pela retenção e recolhimento a menor do IRRF, por imposição legal, é de se manter a exigência em exame.

Por fim, os juros de mora sobre a multa são devidos em função do § 3º do art. 113 do CTN, pois, tanto a multa quanto o tributo compõe o crédito tributário, sendo, portanto, aplicáveis os mesmos procedimentos e critérios de cobrança. Esse é o entendimento que prevalece na Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), consoante a ementa destacada:

JUROS DE MORA COM BASE NA TAXA SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE.

O art. 161 do Código Tributário Nacional CTN autoriza a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, isto porque a multa de ofício integra o “crédito” a que se refere o caput do artigo Recurso especial negado.

É legítima a incidência de juros sobre a multa de ofício, sendo que tais juros devem ser calculados pela variação da SELIC. Precedentes do Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Precedente da 2ª Turma da CSRF: Acórdão nº 920201.806. Recurso especial negado. (Acórdão nº 920201.991, Processo nº 16327.002244/9933)

Ressalte-se que em recente decisão, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) reconheceu a legalidade dos juros de mora sobre a multa de ofício (AgRg no REsp 1.1335.688/PR; REsp 1.129.990-PR; REsp 834.681-MG).

Ante a todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente
Eduardo Tadeu Farah

Declaração de Voto

Conselheira Nathália Mesquita Ceia.

Em face do pedido de vista do processo em epígrafe, tive a oportunidade de me debruçar detidamente sobre os fatos e, portanto, tomo a liberdade de apresentar a presente Declaração de Voto, com vistas a esclarecer as razões pela qual entendo que acolhe razão à Recorrente.

Não vou me ater aos fatos, pois os mesmos já foram relatados com maestria pelo nobre Conselheiro Relator. Desta feita, adentro às razões que me levaram a entender pelo provimento do pleito da Recorrente.

A cláusula tributária utilizada no contrato, firmado entre as partes, que rege a aquisição do ativo dispõe que o Imposto de Renda na Fonte (IRF) devido sobre o pagamento do valor da compra aos vendedores não-residentes já se encontra incluído no preço. Ou seja, independente de qual seja o valor do imposto, o preço contratual permanecerá inalterado, a compradora (Recorrente) desembolsará o mesmo valor, independente da alíquota do IRF ser 15% ou 25%.

Importante destacar que do ponto de vista contratual há 02 (duas) formas de se prever o ônus do IRF, especialmente em operações que envolvam parte não-residente, a saber:

(i) **Cláusula Bruta**: por essa estipulação, o valor do IRF é incluído no preço estipulado no contrato, ou seja, o preço ofertado pelo vendedor, contratualmente, já considera o valor do tributo. O valor cobrado pelo vendedor estrangeiro já inclui o tributo. Assim, o vendedor efetua previamente o cálculo do impacto desse tributo no seu preço e oferta valor tal, que após a incidência do IRF (retenção e recolhimento) pela fonte pagadora (Recorrente), o vendedor estrangeiro recebe o valor líquido pretendido.

(ii) **Cláusula Líquida**: por essa estipulação, o valor do IRF não é considerado contratualmente no preço. Ou melhor, o vendedor estrangeiro apresenta no contrato o valor que pretende receber líquido do referido tributo, cabendo à parte compradora (fonte pagadora – Recorrente) efetuar o cálculo e recolhimento do mesmo.

Verifica-se que no caso em questão a opção das partes foi pela utilização da “cláusula bruta”, pela qual o valor desembolsado pela Recorrente não se alteraria em face da alíquota de IRF.

Assim, tendo em vista que o preço acertado não se alteraria em face da imposição de uma alíquota de IRF de 15% ou 25%, entendo que não há interesse de agir da Recorrente na alteração do domicílio das vendedoras não-residentes.

Reforçando. O valor a ser pago pela Recorrente se mantém o mesmo em ambas as situações, quer o não-residente esteja domiciliado no Uruguai, quer o não-residente esteja domiciliado em “paraíso fiscal”.

A diferença entre as duas hipóteses se encontra no valor a ser recebido pelo não-residente. Enquanto domiciliado no Uruguai, o valor a ser recebido é o preço descontado o IRF à alíquota de 15%. Por outro lado, quando domiciliado em “paraíso fiscal”, o valor a ser recebido seria menor, pois o desconto do IRF do preço seria de 25%.

Portanto, resta claro que o interesse em alterar o domicílio fiscal para pagar menos tributo no Brasil é do vendedor não-residente e não da Recorrente. Em não havendo prova da participação da Recorrente na alteração do domicílio dos vendedores não-residentes, não cabe imputação de tributo à Recorrente, pois essa não concorre no mesmo interesse do não-residente.

Parafraseando o destaque feito pelo nobre Conselheiro Gustavo Haddad durante o julgamento, para fins de autuação fiscal, não basta que haja a ciência do fato, é necessário que haja interesse no fato.

Logo, mesmo que a Recorrente tivesse conhecimento da transferência de domicílio das partes vendedoras, a mesma não apresenta interesse na alteração de alíquota de Imposto de Renda na Fonte (IRF). Isso porque, conforme já pontuado anteriormente, a cláusula acordada no negócio em questão é a denominada “cláusula bruta”, pela qual o ônus do IRF cabe à parte não-residente (contribuinte).

Ademais, entendo que nos autos não há material que comprove a participação da Recorrente na alteração de domicílio dos vendedores não-residentes com vistas a reduzir pagamento de tributo no Brasil. A autoridade tributária traz indícios e suposições da participação da Recorrente, porém não há prova contundente ou ao menos que ponha em dúvida a alegação da Recorrente.

Importante destacar que a Recorrente se valeu das informações constantes no módulo RDE-IED (Registro Declaratório Eletrônico – Investimento Externo Direto) do sistema SISBACEN do Banco Central do Brasil para aferir qual a jurisdição de domicílio dos vendedores não-residentes.

O referido sistema tem como objetivo armazenar as informações dos investidores não-residentes.

Há prova nos autos, que quando da remessa, constava no referido registro o país de domicílio como sendo Uruguai, não havendo menção a outra jurisdição.

Neste sentido, entendo que a Recorrente agiu de forma acertada, ao efetuar a retenção e recolhimento do imposto com base nas informações apresentadas no módulo RDE-IED do Banco Central do Brasil, por entender que as informações contidas no referido sistema são fidedignas à realidade dos fatos.

Desta feita, por todo o exposto e não obstante a decisão do Colegiado, meu entendimento é que o Recurso Voluntário deve ser provido por faltar interesse de agir à Recorrente. Ou seja, como a cláusula contratual adotada pelas partes no negócio em tela foi a denominada “cláusula bruta”, a carga tributária incidente na operação (devida pelo não-residente), não impacta o preço final acordado entre as partes e pago pela Recorrente.

Assinado Digitalmente

Nathália Mesquita Ceia - Relatora.