



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16561.720025/2019-26
ACÓRDÃO	1301-006.965 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de junho de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	S3 CACEIS BRASIL DISTRIBUIDORA DE TITULOS E VALORES MOBILIARIOS S.A. E FAZENDA NACIONAL
RECORRIDA	S3 CACEIS BRASIL DISTRIBUIDORA DE TITULOS E VALORES MOBILIARIOS S.A. E FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2014

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. ERRO QUANTO À LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTA. VÍCIO MATERIAL. NULIDADE DA AUTUAÇÃO

Viola, ao mesmo tempo, o art. 142 do CTN e o art. 10º do Decreto nº 70.235, de 1972, e está eivado de nulidade, por vício material, o lançamento fiscal que contém equívoco quanto à legislação aplicável, base de cálculo dos tributos e alíquota incidente sobre esta.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade de identificação do sujeito passivo e acolher a preliminar de nulidade de erro de capitulação legal e de alíquota aplicada, para cancelar a autuação e dar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do voto do Relator. Quanto ao Recurso de Ofício, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não lhe conhecer.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recursos Voluntário e Ofício contra o acórdão nº 12-113.970, proferido pela 4ª Turma da DRJ/RJO, que:

- DECLARAR a revelia considerando definitivo o crédito tributário em face de João Paulo Carvalho Cursino de Moura;

Nas preliminares, por unanimidade de votos, nos termos do voto do relator:

- ACOLHER a preliminar de ilegitimidade passiva do BANCO SANTANDER do BRASIL SA., exonerando-o da obrigação tributária.

- Em relação aos demais sujeitos passivos, REJEITAR as preliminares de ilegitimidade passiva, de nulidade por erro na tipificação legal e erro na alíquota aplicável; e

No mérito,

- Por maioria de votos, nos termos do voto vencedor, vencido o relator, NEGAR PROVIMENTO à impugnação da SANTANDER SECURITIES SERVICES BRASIL DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS SA, para julgar procedente a imputação de multa qualificada ao impugnante;

- Por unanimidade de votos, nos termos do voto do relator, DAR PROVIMENTO às impugnações, excluindo o reajustamento da base de cálculo (art.725 do RIR/99), mantendo a autuação de infração do Imposto de Renda Retido na Fonte no valor total de R\$ 10.023.988,95.

- Por unanimidade de votos, nos termos do voto do relator, NEGAR PROVIMENTO às impugnações, com relação a todas outras matérias, para julgar procedente a autuação de infração do Imposto de Renda Retido na Fonte multa de ofício qualificada e juros de mora Selic.

A discussão origina-se de lavratura de Auto de Infração, com exigência de IRRF, anual de 2015, acompanhado da multa de ofício no percentual de 150% e dos juros de mora correspondentes, no valor total de R\$ 38.368.644,90.

A seguir, valho-me parcialmente do relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, a seguir transcrito, complementando-o ao final::

TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

É franqueada a residentes ou domiciliados no exterior a realização de investimentos nos mercados financeiro e de valores mobiliários brasileiros. Entretanto, por força do disposto no caput do art. 79 da Lei nº 8.981, de 1995 ("Lei 8.981/95"), para realizar tais operações o investidor estrangeiro deve, previamente, nomear representante legal para fins tributários ("REPRESENTANTE TRIBUTÁRIO") pelo cumprimento das obrigações tributárias decorrentes das operações que realizar por conta e ordem do representado.

A perfeita identificação do investidor, seja ele residente ou domiciliado no Brasil ou no exterior, é condição essencial para a identificação do regime tributário aplicável aos fatos geradores decorrentes das operações que realiza nos mercados financeiro e de valores mobiliários brasileiros. Isso porque, ainda que não caiba ao investidor a responsabilidade pela retenção e recolhimento dos correspondentes tributos eventualmente incidentes na fonte, é ele quem reveste a condição de contribuinte, nos termos do art. 121, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN – Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966).

O regime tributário aplicável aos fatos geradores decorrentes das operações realizadas no Brasil por investidor residente ou domiciliado no exterior depende, sempre, de sua prévia identificação.

Tal fato fica absolutamente claro quando se observa, por exemplo, que enquanto o caput do art. 16 da Medida Provisória no 2.189-49, de 23 de agosto de 2001 (“MP 2.189-49/2001”) concede ao investidor residente ou domiciliado no exterior o benefício fiscal previsto no art. 81 da Lei 8.981/95 (“Regime Especial”), o § 2º do mesmo art. 16 veda o benefício a investimento oriundo de país que não tribute a renda ou que a tribute a alíquota inferior a vinte por cento, os chamados Paraísos Fiscais.

Assim, viola o disposto no art. 79 da Lei 8.981/95 o investidor residente ou domiciliado no exterior que realiza operações nos mercados financeiro e de valores mobiliários brasileiros sem que, pela devida designação REPRESENTANTE TRIBUTÁRIO, cumpra a obrigação de identificar-se, pois assim agindo, obstrui a correta identificação do regime tributário aplicável aos fatos geradores quanto aos quais reveste a condição de contribuinte.

Importa observar que o investidor residente ou domiciliado em Paraíso Fiscal que realiza operações financeiras nos mercados de renda fixa ou de renda variável, no País, com a devida observância do disposto no art. 79 da Lei 8.981/956 e das normas e condições estabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional⁷, sujeita-se às mesmas normas de tributação pelo Imposto de Renda previstas para os aqui residentes ou domiciliados⁸.

Note-se, entretanto, que o tratamento assim concedido aos residentes ou domiciliados em Paraísos Fiscais, aplicável especificamente às operações em tela, tem caráter excepcional quando comparado ao tratamento dado, em geral, a ganhos e rendimentos auferidos por tais beneficiários consoante, respectivamente, o art. 47 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, (“Lei 10.833/2003”) e o art. 8º da Lei nº 9.779, de 1999 (“Lei 9.779/99”).

Via de regra, portanto, “o ganho de capital decorrente de operação, em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida, a que se refere o art. 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, sujeita-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 25%”. Entretanto, quanto às operações financeiras que venha a realizar nos mercados de renda fixa ou de renda variável, no País, com a devida observância do disposto no

art. 79 da Lei 8.981/95 e das normas e condições estabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional, esse residente ou domiciliado em Paraíso Fiscal habilita-se a tratamento pelas mesmas regras estabelecidas para os residentes ou domiciliados no País.

Fica claro, portanto, que não faz jus à proteção dada pelo art. 78 da Lei 8.981/95 – equiparação a residente – o investidor residente ou domiciliado em Paraíso Fiscal que realiza operações nos mercados financeiro e de capitais brasileiros sem a devida observância do disposto no art. 79 da mesma Lei.

Por outro lado, comete fraude o investidor residente ou domiciliado em Paraíso Fiscal que, visando disfarçar essa sua condição para pleitear benefício fiscal indevido, interpõe entidade entre si e o investimento que realiza no Brasil.

Pois é justamente a conjunção dessas duas situações que se observa no presente caso. 3G Brazil Fund LP (“3G Brazil”), fundo de investimentos administrado por entidades pertencentes ao Grupo 3G Capital (“Grupo 3G”), auferiu ganhos em operações realizadas em bolsas de valores, no Brasil. Sendo domiciliado nas Ilhas Cayman, um Paraíso Fiscal, 3G Brazil não fazia jus ao Regime Especial, por força do § 2º do art. 16 da MP 2.189-49/2001.

No intuito de disfarçar essa condição impeditiva do benefício, o Grupo 3G interpôs HELONA fraudulentamente entre 3G Brazil e os investimentos realizados por este no País. Assim ocultado do Fisco brasileiro, 3G Brazil aqui operou ao arrepio do disposto no art. 79 da Lei 8.981/95.

Diversas são as razões pelas quais não é possível atribuir a HELONA o papel de investidor. Tais razões são detalhadamente expostas ao longo da Seção IV, DA REALIDADE DISSIMULADA PELA UTILIZAÇÃO DE HELONA. Resumidamente, tem-se que:

☐ *HELONA era entidade absolutamente desprovida de substância econômica. Como demonstra a Subseção IV.7, a Conta 2689, embora aberta em nome de HELONA, era extensão de 3G Brazil. Créditos nessa Conta representaram, de fato, pagamentos a 3G Brazil, a ponto de as remessas de câmbio serem destinadas diretamente a este.*

☐ *Conforme demonstrado na Subseção IV.9, as Pessoas Autorizadas a dar instruções à DTVM em nome de HELONA trabalhavam não para esta, mas sim, em realidade, para 3G Capital Partners Ltd., entidade domiciliada nas Ilhas Cayman, responsável pela gestão da carteira de investimentos (Investment Manager) dos 3G Funds, conjunto de Fundos administrados pelo Grupo 3G que incluía 3G Brazil.*

☐ *No curso da ação fiscal, em momento algum foi apresentada qualquer razão consistente para a presença de HELONA na estrutura de investimentos montada pelo Grupo 3G. Deveras, conforme apontado na Subseção IV.3, no complexo arranjo de entidades que integram essa estrutura, o papel reservado a HELONA foi, exclusivamente, o de formal titular dos recursos movimentados na Conta 2689.*

☒ Por outro lado, conforme demonstrado na Subseção IV.6, a referida estrutura foi planejada de forma a não sofrer tributação em momento algum, apesar de os recursos aplicados terem origem em Paraíso Fiscal. Tal não ocorreria sem a interposição de HELONA entre 3G Brazil e os investimentos feitos por este no Brasil. Nessa hipótese, o fato de tais investimentos terem origem em Paraíso Fiscal restaria indisfarçado.

Por meio de intimação dirigida à fiscalizada, a Autoridade Fiscal procurou investigar a razão pela qual 3G Brazil teria feito uso de HELONA para realizar seus investimentos no Brasil. A resposta apresentada nada fez além de enaltecer, de maneira genérica, as qualidades jurisdicionais do estado norte-americano de Delaware. É o que se expõe na Subseção IV.8, DAS RAZÕES ALEGADAS PARA A UTILIZAÇÃO DE HELONA E DE SUAS INCONSISTÊNCIAS, onde são demonstradas suas inconsistências e contradições.

Na ocasião, ao tentar justificar-se, a fiscalizada expressou-se de maneira a insinuar que o investimento no Brasil poderia ser considerado como feito não por 3G Brazil ou mesmo por HELONA, mas sim por Clientes do Grupo 3G11. As gritantes incongruências dessa descabida hipótese são detalhadas na Seção VI, DA IMPOSSIBILIDADE DE SE ATRIBUIR AOS CLIENTES DO GRUPO 3G O PAPEL DE INVESTIDORES COM RELAÇÃO AOS INVESTIMENTOS FEITOS NO BRASIL.

Os fatos, as declarações e os documentos detalhadamente expostos e analisados na Seção IV, DA REALIDADE DISSIMULADA PELA UTILIZAÇÃO DE HELONA, possibilitaram identificar em 3G Brazil o papel de investidor relativamente às operações realizadas no Brasil com a interposição de HELONA. Consoante ali exposto:

☒ O poder decisório dos Clientes do Grupo 3G limitava-se a celebrar ou não Acordo de Subscrição em Fundo administrado pelo Grupo e, tendo-o celebrado, oportunamente resgatar, total ou parcialmente, o montante aplicado e os correspondentes resultados obtidos. As decisões de investimentos cabiam exclusivamente ao Grupo 3G, na figura do gestor de investimentos, nunca ao Cliente. Tampouco cabia ao Cliente, e sim à Sócia Comanditada (General Partner – Administrador) de 3G Brazil, qualquer decisão quanto à administração deste.

☒ 3G Brazil era responsável por arcar com as despesas incorridas nos negócios em que a estrutura se envolvia. Nesse Nível da estrutura eram apurados os correspondentes resultados. Os rendimentos e ganhos auferidos por 3G Brazil, inclusive aqueles auferidos no Brasil com a interposição de HELONA, não configuravam rendimentos ou ganhos dos Clientes do Grupo 3G. Com efeito, os rendimentos destes seriam avaliados conforme os resultados apurados por 3G Brazil. Eventuais ganhos auferidos no Brasil poderiam, eventualmente, ser anulados por despesas diversas ou por perdas ou prejuízos resultantes de investimentos realizados alhures. Ademais, sobre o Lucro Líquido apurado por 3G Brazil incidiria um desconto de 20%, correspondente à taxa de performance do Grupo 3G (“Alocação por Desempenho”).

Embora a elucidação do cenário acima exposto tenha resultado de considerável esforço realizado no curso da ação fiscal, a Seção V, DAS PROVAS DA PRÉVIA CIÊNCIA DA INAPLICABILIDADE DO BENEFÍCIO, demonstra que, desde o momento em que se tornaram seu REPRESENTANTE TRIBUTÁRIO, o BSB e a DTVM tinham plena ciência de que: 1) a estrutura existente por trás de HELONA estava baseada em Paraíso Fiscal; e 2) HELONA era entidade sem substância econômica, mero canal de passagem de recursos provenientes ou destinados a 3G Brazil.

Apesar disso, a fiscalizada deliberadamente deixou de providenciar a retenção e o recolhimento, ou mesmo a declaração, do Imposto de Renda na Fonte incidente sobre os ganhos atribuídos a HELONA, com o que incidiu no crime de sonegação. As razões que alegou, suas inconsistências e contradições e as verdadeiras razões para a não retenção estão expostas na Seção VII, DAS RAZÕES ALEGADAS E DAS VERDADEIRAS RAZÕES PARA A NÃO RETENÇÃO.

Para a consecução e consumação dos ilícitos tributários de que trata a presente autuação, o Grupo 3G contou com a colaboração e a conivência do BSB e da DTVM. Primeiramente, todos conferiram falsa legitimidade a HELONA, pela formalização de atos envolvendo esta. Subsequentemente, foram atribuídos a HELONA ganhos efetivamente auferidos por 3G Brazil. Finalmente, os ilícitos tributários foram consumados pela não retenção, recolhimento ou declaração do Imposto de Renda incidente sobre esses ganhos. Tal situação demonstra que esses atores agiram em conluio relativamente aos fatos que dão causa à presente autuação.

Deveras, a partir de 01/12/2014, quando passaram a ter efeito as cessões feitas pelo BSB, a DTVM teve a oportunidade de corrigir conduta que havia sido originalmente adotada pelo BSB. Entretanto, não fez, então, mais que dar seguimento às operações até então realizadas por sua controladora, conforme detalha a Subseção V.1.

A conduta do BSB e, subsequentemente, de sua subsidiária integral, a DTVM, explica-se pelas vantagens que, dessa forma, propiciaram ao Grupo SANTANDER, conforme detalha a Subseção VII.3, DAS VERDADEIRAS RAZÕES PARA A NÃO RETENÇÃO.

Diante da constatação de fraude, sonegação e conluio para a consumação das infrações ora autuadas, aplicou-se multa de ofício qualificada no presente lançamento. É disso que trata a Subseção VIII.2, DA MULTA DE OFÍCIO E DA QUALIFICAÇÃO.

Encontra-se ali a Subseção VIII.1, DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA, onde são identificadas as pessoas físicas e jurídicas que, atuando pretensamente em nome de HELONA, materializaram a fraude acima descrita. Consequentemente, foram igualmente responsabilizadas pelo crédito tributário ora constituído, assim composto:

IMPOSTO	R\$ 13.365.318,60
JUROS DE MORA (Calculados até 06/2019)	R\$ 4.955.348,55
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)	R\$ 20.047.977,75
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	R\$ 38.368.644,90

Os sujeitos passivos foram cientificados da exação fiscal e apresentaram suas impugnações, conforme a seguir detalhado:

- 1. BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A., cientificado pessoalmente, em 19/06/2019, fls. 104, apresentou impugnação às fls. 5264 e seguintes, em 19/07/2019;*
- 2. 3G CAPITAL PARTNERS LTD, cientificado, via postal, em 21/06/2019 -fls. 5255, apresentou impugnação às fls. 5729 e seguintes, em 23/07/2019;*
- 3. CLAUDIO CHONCHOL BAHBOUT, cientificado, via postal, em 21/06/2019 -fls. 5257, apresentou impugnação às fls. 5916 e seguintes, em 23/07/2019;*
- 4. JOAO PAULO CARVALHO CURSINO DE MOURA, cientificado através de seu procurador, via postal, em 21/06/2019 -fls. 5258, não apresentou impugnação;*
- 5. BERNARDO RIGOTTI FIAUX, cientificado através de seu procurador, via postal, em 21/06/2019 -fls. 5259, apresentou impugnação às fls. 5482 e seguintes, em 23/07/2019;*
- 6. JORGE LUIZ JUNQUEIRA FILHO, cientificado, via postal, em 21/06/2019 -fls. 5256, apresentou impugnação às fls. 5613 e seguintes, em 23/07/2019.*

As impugnações apresentaram argumentos bem parecidos que podem ser sintetizados nas palavras dos requerentes em três grupos conforme a seguir:

IMPUGNAÇÃO BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A.

Preliminarmente, restou demonstrado que a tentativa de D. Fiscalização de imputar responsabilidade tributária solidária ao Requerente em razão de um suposto "interesse comum" na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária (nos termos do artigo 124, inciso I, do CTN) não tem como prosperar, uma vez que a lavratura do Termo de Sujeição Passiva Solidária (A) decorre de uma interpretação incorreta do conteúdo e extensão da norma prevista no artigo 124, inciso I, do CTN; e (B) ainda que essa norma fosse aplicável, o Requerente não possui nenhum interesse comum com o Santander DTVM (responsável tributário principal da obrigação tributária), não participando juntamente com o Santander DTVM na relação jurídica de representação juntamente ao Investidor Estrangeiro, bem como não detendo interesse econômico algum com a eventual economia tributária alcançada com a suposta "ocultação" dos "reais" beneficiários.

Ainda preliminarmente, foi demonstrado que o presente Auto de Infração é nulo de pleno direito, tendo em vista que o Santander DTVM não é fonte pagadora de rendimentos ou ganhos, não tendo qualquer relação com o fato gerador do IRF. Como devidamente comprovado, o Santander DTVM era mero custodiante dos recursos depositados na Conta de Depósito 2.689;

A Medida Provisória 2.189-49/01 é muito clara ao estabelecer que a responsabilidade pelo recolhimento do tributo devido por investidores estrangeiros que realizem operações nos mercados financeiro e de capitais brasileiros segundo os termos e condições estabelecidos pelo CMN é:

(a) da fonte pagadora de cada um dos rendimentos e ganhos auferidos por estes investidores; ou

(b) da instituição autorizada a funcionar pelo BACEN nomeada como responsável pelo cumprimento das obrigações tributárias decorrentes de operações realizadas em bolsa de valores, mercadorias e futuros por investidor residente em paraíso fiscal.

No caso concreto, não bastasse a alegação da D. Fiscalização de que o veículo de investimento localizado em paraíso fiscal seria, em essência, o real detentor dos ativos brasileiros, esta afirma, de forma categórica, que os Investimentos detidos no Brasil pelo suposto real Investidor (3G Brazil Fund) não observaram as normas e condições estabelecidas pelo CMN. Assim, conclui a D. Fiscalização que seria aplicável ao caso concreto o regime geral de tributação de não-residentes que detenham ativos localizados no Brasil;

Dessa forma, mesmo no cenário conjecturado pela D. Fiscalização, em nenhuma hipótese o Santander DTVM poderia ser considerado responsável tributário, pois a responsabilização do representante legal do investidor estrangeiro somente se verifica em relação a operações realizadas em bolsa de valores, mercadorias e futuros, por residente em paraíso fiscal que tenha realizado seus Investimentos no Brasil de acordo com as normas e condições estabelecidas pelo CMN;

Isso porque, na hipótese de ganho de capital auferido por residente no exterior em relação a ativos localizados no Brasil (conforme artigo 47 da Lei 10.833/03, utilizado como base legal da presente autuação fiscal), investimentos esses não realizados segundo as normas e condições do CMN, o responsável pelo recolhimento do IRF é o adquirente dos ativos, ou seu procurador no Brasil, quando o adquirente for residente no exterior, conforme estabelecido pelo art. 26 da Lei 10.833/03;

Se a D. Fiscalização (a) desconsidera HELONA como a titular dos investimentos financeiros no Brasil; (b) atribui ao 3G Brazil Fund os ganhos auferidos em operações em bolsa de valores pela HELONA; e (c) afirma, de forma irrefutável, que 3G Brazil Fund não realizou os seus investimentos no Brasil de acordo com os termos e condições estabelecidos pelo CMN, o responsável pelo recolhimento do IRF supostamente devido na operação é o adquirente dos ativos supostamente detidos pelo 3G Brazil Fund, conforme expressamente dispõe o artigo 26 da Lei 10.833/03;

Na medida em que o Santander DTVM não é adquirente de quaisquer ativos detidos por 3G Brazil Fund, conclui-se que a este não pode ser imputada responsabilidade tributária pelo recolhimento de tributos supostamente devidos

nessas operações. Conclui-se, portanto, que a presente Autuação é NULA por erro insanável na identificação do sujeito passivo da obrigação tributária;

Não bastasse o erro na identificação do sujeito passivo, o presente Auto de Infração também é nulo por conta da imposição equivocada da alíquota de 25% aos ganhos auferidos por investidores em paraíso fiscal em operações de renda variável realizadas em bolsa de valores no Brasil;

Isso porque, caso fosse adotado o equivocado entendimento da D. Fiscalização, o que se faz apenas para os fins de argumentação, de que os reais detentores dos ativos brasileiros seria a entidade domiciliada nas Ilhas Cayman, 3G Brazil Fund, e não a HELONA, estar-se-ia diante de um cenário em que uma entidade estrangeira - residente e domiciliada em paraíso fiscal - investiria no mercado financeiro e de capitais no Brasil segundo os termos e condições estabelecidos pelo CMN, por meio de uma Conta 2.689, em substituição à sua controlada direta, HELONA. Neste caso, não há outra conclusão que não a de sujeitar referidos ganhos de capital auferidos em operações em bolsa à tributação à alíquota de 15%, segundo o disposto nos artigos 78 da Lei 8.981/95, 57 e 85 da IN 1.585/15;

Portanto, havendo vício material na origem do presente lançamento, não ha condições de o Auto de Infração lavrado contra o Santander DTVM subsistir e produzir efeitos, o que representaria grave ofensa ao princípio do devido processo legal. O presente Auto de Infração é, portanto, NULO em função de erro na identificação do sujeito passivo e erro na aplicação da alíquota, o que configuram vícios materiais insanáveis no curso do processo, conforme entendimento já consolidado pelos tribunais administrativos.

Pelas razões de direito acima expostas, foi demonstrado que o Santander DTVM (assim como o Requerente) cumpriu todos os requisitos estabelecidos pelas normas emitidas pelo CMN, BACEN e CVM atinentes ao regime jurídico-tributário do investidor estrangeiro, como expressamente reconhecido pela própria CVM, o que por si só impediria qualquer tentativa de desconsideração pela D. Fiscalização da caracterização de HELONA como a investidora estrangeira no caso em questão;

Não obstante, embora todas as normas relacionadas ao investimento estrangeiro no mercado financeiro e de capitais brasileiro tenham sido cumpridas, a competência para regulamentação e fiscalização de instituições financeiras e operações com valores mobiliários (derivativos, ações, fundos de investimento, etc.) é exclusiva do BACEN e da CVM. Trata-se de competência delegada por leis específicas editadas pelo Congresso Nacional, em obediência à competência privativa da União para legislar sobre essas matérias;

Somente estes órgãos têm o poder de verificar se as operações com aplicações financeiras atendem aos pressupostos legais e possuem validade jurídica. No presente caso, todas as operações realizadas foram devidamente aprovadas e levadas a conhecimento do BACEN e da CVM, sendo que todas as partes envolvidas são regularmente fiscalizados por estas autarquias. As operações

realizadas pelo Requerente e pelo Santander DTVM são, portanto, consideradas legítimas e não podem ser contestadas pelas Autoridades Fiscais;

Nesse sentido, é relevante destacar que é absolutamente ilegal a tentativa da D. Fiscalização de descaracterizar o tratamento fiscal aplicável às operações sob análise, sob a premissa de que o suposto real investidor estrangeiro não teria indicado representante legal no Brasil, nos termos exigidos pelo artigo 79 da Lei 8.981/95. Isso porque:

(a) somente o titular da Conta de Depósito 2.689 (HELONA) deve, sob o crivo regulatório, indicar representante legal no Brasil, de modo que as operações sob análise jamais poderiam ser intermediadas por instituição outra que não a expressamente indicada por HELONA;

(b) a HELONA constituiu regularmente seu representante legal no Brasil, em cumprimento as regras do CMN e do artigo 79 da Lei 8.981/95, conforme amplamente reconhecido pelo próprio TVF;

(c) se a D. Fiscalização pudesse, de fato, desconsiderar a existência da HELONA (o que se admite a título meramente argumentativo), deveria considerar que o representante legal do 3G Brazil Fund é o próprio Santander DTVM, uma vez que os investimentos sob análise foram Intermediados pelo Santander DTVM, detentor da custódia dos recursos investidor e da representação do Investidor Estrangeiro no Brasil; e

(d) como visto nos itens acima, a verificação da regularidade da indicação do representante legal do Investidor estrangeiro é de competência exclusiva da CVM e do BACEN, de modo que a Fiscalização jamais poderia ter invadido tal seara para requalificar o tratamento tributário aplicável às operações em questão.

De qualquer forma, nas razões de direito acima expostas foi cabalmente demonstrado que no presente caso: (a) o investidor estrangeiro (HELONA) é dotado de personalidade jurídica e autonomia patrimonial; (b) o patrimônio do investidor estrangeiro (Delaware) não se confunde com o dos seus sócios; e (c) a entidade é legítima titular de direitos e obrigações. Portanto, a única conclusão possível é a de que o investidor estrangeiro (HELONA) é o legítimo titular da Conta de Depósito 2.689 e proprietário dos investimentos realizados no mercado financeiro e de capitais brasileiro. Assim, conclui-se que o Santander DTVM (assim como o Requerente) identificou de forma precisa os beneficiários estrangeiros, de forma que não houve qualquer descumprimento da legislação tributária ou ausência de identificação dos titulares efetivos dos recursos;

Segundo a jurisprudência do STJ, a desconsideração de HELONA somente seria possível se houvesse desvio de finalidade da utilização da sociedade ou se houver confusão patrimonial entre os sócios e a sociedade. A constituição do Investidor Estrangeiro foi efetuada em decorrência de razões jurídicas e econômicas legítimas, sem que exista qualquer desvio de finalidade, confusão patrimonial ou benefício tributário indevido. Portanto, seria impossível desconsiderar a

personalidade jurídica do Investidor Estrangeiro (Delaware) para fins fiscais, devendo ser reconhecida a regularidade dos atos e negócios jurídicos por eles celebrados;

De qualquer forma, ainda que seja possível se falar em desconsideração, há razões econômicas, jurídicas e empresariais efetivas para a escolha da jurisdição onde se localiza HELONA. Uma das jurisdições com maior reputação na Indústria de investimentos financeiros;

Delaware é utilizada como jurisdição sede da maior parte das companhias abertas e fundos de investimento americanos, independentemente da existência de qualquer relação jurídica ou econômica com o Brasil. A utilização de jurisdições com a reputação de Delaware como um veículo de investimentos - mais do que desejável - é praticamente uma exigência dos Investidores estrangeiros, em razão da flexibilidade, segurança jurídica e reputação. Os fundos e entidades não decidem estruturar os seus investimentos a partir de Delaware em razão de benefícios tributários na jurisdição local - mas sim na capacidade que a estrutura tem de atrair investidores de inúmeras jurisdições, atendendo aos mais variados requisitos de compliance;

Ad argumentandum, ainda que se admita que HELONA possa ser desconsiderada, não há nenhuma justificativa plausível que embase a alegação da D. Fiscalização de que o fundo 3G Brazil Fund seria o titular efetivo dos ganhos decorrentes da venda das ações no Brasil. A linha argumentativa adotada pela Fiscalização, de que os recursos investidos no Brasil teriam origem em paraíso fiscal, é ilógica e carece de fundamentação jurídica. Isso porque, tomando como exemplo o caso da HELONA, cuja estrutura organizacional está representada acima, tem-se que mais de 98% dos recursos investidos no mercado financeiro brasileiro são originados de Investidores residentes na Suíça, jurisdição que não é considerada como paraíso fiscal segundo o regramento fiscal brasileiro:

Os Srs. Carlos Sicupira, Mareei H. Telles e Jorge P. Lemann, todos residentes e domiciliados na Suíça, são as fontes de mais de 98% dos recursos investidos no Brasil. Portanto, reitera-se: o argumento fiscal de que os recursos investidos no Brasil em nome de HELONA tiveram origem em Paraíso Fiscal é absurdo e em nada condiz com a realidade fática apresentada pelo próprio TVF, motivo pelo qual a autuação fiscal não tem como subsistir;

Vale notar que, além de essa entidade localizada nas Ilhas Cayman não ser a origem dos recursos, nela também não há a tomada de decisão, atividade que, assim como no caso de HELONA, é destinada aos gestores que se localizam em outras jurisdições. Como reconhecido pela própria D. Fiscalização, os gestores dos recursos no caso são amplamente conhecidos e tomaram suas decisões;

Ainda que se admitisse como válida a desconsideração da HELONA pela D. Autoridade Fiscal, o que se admite apenas para os fins de argumentação, restaria evidente que a D. Fiscalização estaria obrigada a se valer das disposições da IN 1.863/18 para identificar os beneficiários finais da estrutura de investimento e,

com isso, não seria possível chegar a outra conclusão que não a de que os investidores em último nível são pessoas físicas residentes e domiciliadas na Suíça, jurisdição não caracterizada como paraíso fiscal pela legislação brasileira.

Frise-se que a existência da estrutura de investimento em questão não gerou, de forma indevida, qualquer benefício fiscal a que os beneficiários finais residentes na Suíça já não fariam jus caso tivessem investido no Brasil diretamente, sem a utilização de veículos de investimento. Isto é, não houve qualquer prejuízo ao erário brasileiro pelo fato de os beneficiários finais da estrutura, localizados na Suíça, optarem por Investir no mercado de capitais brasileiro por meio de veículos constituídos em Delaware;

Dessa forma, de qualquer ângulo que se analise a questão, conclui-se que a autuação fiscal é insubsistente e, portanto, os débitos fiscais ora combatidos devem ser prontamente cancelados;

A severa multa de 150% aplicada pela D. Fiscalização também deve ser prontamente afastada, pois, como se sabe, essa penalidade somente poderia ser imposta a casos de evidente intuito de fraude, ou seja, quando resta provada pelo fisco a inequívoca intenção do contribuinte de enganar, esconder ou iludir. Porém, é claro que este não é um caso de fraude. Ainda que se entenda que as operações praticadas pelo Requerente ou pelo Santander DTVM demandariam que essas entidades tivessem adotado postura diversa, não se pode falar em qualquer tipo de fraude. O Requerente e o Santander DTVM jamais falsificaram documentos ou "maquiaram" livros contábeis ou fiscais, ao contrário, sempre registrou, às claras, todas as operações em sua contabilidade. O Requerente registrou todos os seus atos perante as autoridades cabíveis e sempre recebeu a D. Fiscalização com total transparência e atendeu a todas as suas solicitações com clareza e prontidão. Na pior das hipóteses, portanto, a D. Fiscalização pode alegar que discorda dos efeitos jurídicos e legais das operações praticadas pelo Requerente, mas isso jamais poderia servir de base para se pressupor a falta de boa-fé do Requerente e acusá-lo de ter agido de forma fraudulenta;

Por fim, foi demonstrada a improcedência dos juros calculados pela taxa SEUC e da incidência dos juros sobre a multa de ofício.

IMPUGNAÇÃO SANTANDER SECURITIES SERVICES BRASIL DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS SA (SANTANDER-DTVM)

Os argumentos apresentados pela Impugnante Santander-DTVM foram similares aos apresentados acima pelo Banco Santander. Excetua-se, entretanto, a parte em que o Banco Santander defende que não teria legitimidade para responder pela obrigação tributária decorrente dos atos em que não interveio e nem participou.

Por esta razão, no voto os argumentos comuns serão tratados conjuntamente no que couber.

IMPUGNAÇÃO DOS OUTROS SUJEITOS PASSIVOS

Ilegitimidade Passiva

Ainda que admitida a procedência do AUTO, continuará a ser descabida a de responsabilidade solidária à RESPONSABILIZADA, já que:

(i) não há no presente caso a figura de fraude, conluio ou sonegação; e

(ii) não restou demonstrada a caracterização de interesse comum entre a RESPONSABILIZADA e o devedor principal do crédito tributário, conforme requerido pelo art. 124, I, do CTN, utilizado como fundamento legal pelo AUTO.

Com suposto fundamento no art. 124, I, do CTN, o AUTO incluiu no pólo passivo da obrigação tributária a RESPONSABILIZADA, que apenas atuou na gestão dos ativos detidos pelos INRs no Brasil e não se beneficiou diretamente dos ganhos decorrentes das transações com esses ativos.

Com efeito, o Item 13 do PN n° 04 entende ser possível a atribuição de responsabilidade solidária a quem "esteja em relação ativa com o ato, fato ou negócio que deu origem ao fato jurídico tributário mediante cometimento de atos ilícitos que o manipularam."

Essa ideia é melhor desenvolvida nos Itens 15 e 16 do PN n° 04/18, os quais mencionam que somente pode ser responsabilizada a pessoa que tenha "vínculo com o ilícito e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição", e que o "mero interesse econômico, sem comprovação do vínculo com o fato jurídico tributário (incluídos os atos ilícitos a ele vinculados) não pode caracterizar a responsabilização solidária".

Assim, ainda que busque dar uma interpretação mais elástica do que aquela já consagrada pela doutrina e pela jurisprudência à expressão "interesse comum" constante do inciso I do art. 124 do CTN, o PN n° 04/18 reconhece que essa expressão não se confunde com o mero interesse econômico, que não é apto a autorizar a responsabilização solidária. Logo, o próprio PN n° 04/18 reconhece que a responsabilização somente pode ocorrer nos casos em que a pessoa responsabilizada tenha vínculo com o ato ilícito e com o contribuinte ou responsável por substituição, e desde que seja comprovado o nexo causal da participação consciente da pessoa responsabilizada na configuração do ato ilícito.

Nesse cenário, ante todo o exposto acima, ainda que, por absurdo, o AUTO não seja integralmente cancelado, o que se admite apenas para argumentar, deve, ao menos, ser cancelada a responsabilidade solidária atribuída à RESPONSABILIZADA, uma vez que:

(a) conforme demonstrado na Seção 8., supra, não restou caracterizada no presente caso a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio, de forma que não há ato ilícito apto a autorizar a caracterização da responsabilidade solidária, conforme interpretação do próprio PN n° 04/18;

(b) ainda que houvesse a caracterização de ato ilícito apto a atrair a aplicação do art. 124, I, do CTN, o TERMO não teria demonstrado o nexo causal da participação

da RESPONSABILIZADA na configuração desse ato ilícito, conforme também requerido pelo PN n° 04/18;

(c) o benefício econômico obtido pelo RESPONSABILIZADA em função da atividade de gestão dos ativos não se confunde com os ganhos de capital atribuídos pelo AUTO à Investidora Indireta, de forma que a atribuição da responsabilidade solidária pretendida afrontaria, também, o princípio da capacidade contributiva, o que é rechaçado pelo próprio PN n° 04/18;

(d) a interpretação da expressão "interesse comum" constante do art. 124, I, do CTN requer que esse interesse seja jurídico, que coloque a RESPONSABILIZADA solidariamente no mesmo polo da relação jurídica que deu origem ao fato tributado, o que não se verifica no presente caso.

Mérito

Pelo que se infere da simples leitura dos dispositivos legais aplicáveis {consolidados em 2014 na IN RFB n° 1.022/10 e a partir de 02.09.2015 na IN RFB no 1.585/15}, os ganhos auferidos por INRs em operações cursadas em bolsas de valores brasileiras estão sujeitos à tributação pelo IR no Brasil nos seguintes termos:

OU (a) são tributados segundo o regime geral aplicável aos residentes no País, à alíquota fixa de 15% e sob a sistemática de ganho líquido mensal, conforme previsto nos arts. 45, 46, 47 e 53 da IN RFB n° 1.022/10;

OU (b) são tributados segundo regime especial condicionado à observância de certos requisitos (i.e. investimentos realizados de acordo com as normas e condições do CMN e não oriundos de paraísos fiscais), que prevê que os ganhos apurados são reputados isentos da incidência de IR, conforme previsto nos arts. 68, 69 e 73 da IN RFB n° 1.022/10.

Ou seja, a única consequência para a inobservância dos requisitos previstos pelos arts. 68, 69 e 73 da IN RFB n° 1.022/10 e pelos arts. 88, 89, 90 e 99 da IN RFB n° 1.585/15 seria a tributação do INR à alíquota geral de 15%, aplicável aos residentes no País, e prevista pelo art. 46 da IN. Tal imposição tributária não resulta de uma punição ou da atribuição de um tratamento mais gravoso ao residente no exterior, mas apenas da não aplicação de um benefício fiscal que poderia ter sido por ele usufruído, caso atendidos certos requisitos exigidos por lei (os quais foram devidamente atendidos no caso concreto, como será abordado mais adiante).

A Investidora Direta fazia jus ao regime previsto nos arts. 68 e 69 da Instrução Normativa ("IN") RFB n° 1.022, de 05.04.2010 (posteriormente substituídos pelos arts. 88 a 90 da IN RFB n° 1.585, de 31.08.2015), que consolidam o disposto no art. 16 da MP n° 2.189-49/01 e no art. 81 da Lei n° 8.981/95, uma vez que os registros por ela efetuados perante o CMN e a CVM estavam corretos e seus investimentos foram realizados no Brasil de acordo com as normas e condições regulamentares a ela aplicáveis;

É justamente nesse ponto, porém, que reside um dos grandes erros cometidos pela fiscalização, que alega que o art. 47 da Lei nº 10.833/03 daria margem para a cobrança do IRF à alíquota de 25% e sob a sistemática geral de tributação dos ganhos de capital de não residentes, sem comunicação de resultados entre as diferentes operações contratadas.

Sobre esse particular, cabe ainda uma última consideração. O que se discute no presente processo é o alcance da isenção prevista pelo art. 81 da Lei nº 8.981/95, combinada com o art. 16 da MP nº 2.189-49/01. Tais dispositivos

legais já estão em vigor há 24 e 18 anos, respectivamente, e até recentemente jamais haviam sido objeto de questionamentos pelas autoridades fiscais. A interpretação histórica que sempre prevaleceu no mercado é que a análise dos mesmos deveria tomar por base apenas a figura do titular direto dos investimentos realizados. A nova linha sustentada pela fiscalização é contrária não só à interpretação adotada pela SANTANDER DTVM e pelo Grupo 3G sobre a matéria, mas à grande maioria dos INRs com investimentos no Brasil.

HELONA era sociedade regularmente constituída, com sua existência e autonomia jurídica reconhecida por suas leis de regência, de forma que não poderia ter sido desconsiderada pelo Fisco brasileiro;

As normas do CMN e da CVM aplicáveis para fins de registro de investimentos estrangeiros nos mercados financeiro e de capitais brasileiros tinham por foco e apenas levavam em consideração o titular direto dos investimentos realizados, ignorando por completo a sua substância ou local de residência de seus controladores. Há, inclusive, manifestações expressas de tais órgãos nesse sentido, como será evidenciado mais adiante.

No cenário jurídico anterior às Resoluções CMN nº 4.373/14 e 2.689/00, e às Instruções CVM nº 560/15 e 325/00, a regulamentação aplicável dava relevância à estrutura de controle e aos beneficiários indiretos dos investidores estrangeiros, inclusive criando óbices para a realização de investimentos por entidades estrangeiras controladas por pessoas físicas residentes no Brasil. Nesse sentido, ao regulamentar o Anexo IV da Resolução CMN nº 1.289, de 20.03.1987, aprovado pela Resolução CMN nº 1.832, de 31.05.1991, a Instrução CVM nº 169, de 02.01.1992, previa que:

"Art. 1º Para efeitos do disposto no Regulamento Anexo IV à Resolução CMN nº 1.289, de 20 de março de 1987, aprovado pela Resolução CMN nº 1.832, de 31 de maio de 1991, são passíveis de registro junto à Comissão de Valores Mobiliários, como Investidores institucionais estrangeiros, agindo, conforme seus objetivos, por conta própria ou por conta de outros investidores institucionais estrangeiros, as seguintes instituições: (...)

VI - qualquer entidade que tenha por objetivo a aplicação de recursos nos mercados financeiro e de capitais, da qual participem pessoas físicas e jurídicas residentes e domiciliadas no exterior, e que não tenha sido (...)"

Tal Instrução da CVM foi revogada pela Instrução CVM n° 325/00, assim como as citadas normas do CMN foram revogadas pela Resolução CMN n° 2.689/00, depois substituídas pela Instrução CVM n° 560/15 e Resolução CMN n° 4.373/14 (sem alterações relevantes); essas novas normas, no entanto, deixaram de fazer qualquer ressalva ou consideração quanto aos sócios da entidade estrangeira.

Ao deixar de fazer essas ressalvas/considerações, o CMN e a CVM, para fins de registro, limitaram o seu foco de análise às entidades estrangeiras titulares diretas dos investimentos, tornando irrelevante a residência de seus controladores.

Em suma, ainda que, para fins fiscais, 3G BRAZIL FUND pudesse ser tratada como a efetiva INR titular dos ativos negociados, para fins regulamentares, perante o CMN e a CVM, era HELONA (Investidora Direta) a efetiva titular dos referidos ativos.

A tentativa da RFB de alegar que determinado INR estaria irregularmente registrado perante o Bacen ou a CVM, quando esses próprios órgãos públicos e respectivas normas aplicáveis atestam a validade e conformidade dos registros efetuados, constitui uma inaceitável invasão de competência por parte da RFB, que deve se ater às suas próprias atribuições, não podendo desconSIDERAR atos e certidões praticados/emittidas por outros órgãos da administração.

Assim como HELONA, 3G BRAZIL FUND LP (e as demais pessoas jurídicas acima dela) eram entidades validamente existentes, regidas por leis estrangeiras, mas transparentes para fins fiscais e sem recursos materiais ou humanos para desenvolver suas atividades diretamente. Logo, ainda que, por absurdo, se aceite a lógica de desconSIDERação de pessoa jurídica pretendida pela fiscalização, efa teria que ser levada às últimas consequências, alcançando todas as entidades empregadas para o investimento realizado; e, nesse cenário, os ganhos em discussão estariam isentos da incidência do IR, na medida em que auferidos em sua quase totalidade por beneficiários finais residentes no exterior, em país não caracterizado como paraíso fiscal;

O art. 47 da Lei n° 10.833/03, invocado pela fiscalização como fundamento para a autuação, é inaplicável a ganhos realizados em operações em bolsa, na medida em que prevê a incidência do IR sob a sistemática de fonte, incompatível com operações de tal natureza, em que as contrapartes não têm qualquer contato e, por conseguinte, não podem ser responsabilizadas pelo cálculo e recolhimento do imposto devido pela outra;

Nos termos do art. 121 do CTN, a condição de sujeito passivo da obrigação principal somente pode ser atribuída a terceiro que não o contribuinte quando prevista por dispositivo expresso de lei, que não existia no caso concreto;

Com efeito, o mencionado art. 47 da Lei n° 10.833/03 somente atribui a condição de responsável tributário à fonte pagadora do ganho auferido pelo não residente (que, no caso, seria a contraparte da operação celebrada em bolsa), e o § 3o do art. 16 da MP n° 2.189-49/01, também invocado pela fiscalização, somente é

aplicável no contexto de tributação de ganhos líquidos mensais, em que o IR deve ser recolhido pelo próprio investidor (e não pela fonte pagadora dos ganhos), segundo as mesmas normas aplicáveis aos residentes no País, que justamente a fiscalização havia buscado afastar; em outras palavras, a autoridade fiscal jamais poderia ter, ao mesmo tempo, considerado os ganhos auferidos em bolsa por HELONA tributáveis com base no art. 47 da Lei nº 10.833/03 e exigíveis de SANTANDER DTVM com fundamento no § 3º do art. 16 da MP nº 2.189-49/01.

Portanto, a tributação de resultados de investimentos em bolsa de forma isolada, sem a comunicação entre as diferentes operações celebradas no mesmo período, constitui uma verdadeira afronta à essência dos investimentos em discussão, uma medida extrema e irrazoável.

Não por outro motivo, toda a sistemática de tributação de operações de bolsa aplicável a residentes no Brasil (e, por equiparação, a residentes no exterior) é baseada na lógica do ganho líquido mensal, que, se não existisse, poderia simplesmente inviabilizar a realização de investimentos em bolsa.

Por essas (e todas as outras) considerações desenvolvidas ao longo da presente impugnação, o AUTO há que ser cancelado. Mas, na remota hipótese de o AUTO ser mantido, o que se admite apenas para fins de argumentação, a RESPONSABILIZADA requer que ao menos seja retificada a base de cálculo do IR lançado, para que seja autorizada a compensação de ganhos e perdas entre as 225 operações de venda de ações celebradas no período.

De resto, ainda no que se refere à apuração da base de cálculo do IR lançado, a RESPONSABILIZADA requer que seja considerado inaplicável o "gross-up" efetuado pela fiscalização com base no art. 725 do Decreto nº 3.000, de 26.03.1999. Isso porque, pela simples leitura de tal dispositivo, percebe-se que o mesmo somente é aplicável a pagamentos de "rendimentos", e não de "ganhos", sendo a responsabilidade pelo seu recolhimento atribuída à respectiva "fonte" pagadora, que não se confunde com o representante de um INR.

É descabida, portanto, a aplicação da multa qualificada de 150% quando, ainda que válida a autuação por omissão de rendimentos, a fraude ou a sonegação são apenas resumidas e não provadas.

O que caracteriza a fraude não é a intenção do contribuinte em obter uma economia tributária, mas sim a de evitar o pagamento de tributo por meio de atos que visem enganar ou iludir o Fisco, o que não se verifica no caso concreto, uma vez que, além de a Investidora Direta estar absolutamente regular perante as autoridades brasileiras, a SANTANDER DTVM prestou todas as informações requeridas pela fiscalização, inclusive em relação aos investidores indiretos e beneficiários finais da estrutura de investimento.

Na sonegação, o contribuinte impede que as autoridades fiscais tomem conhecimento do surgimento do fato gerador do tributo, cuja apuração se deu sem fraude (ex.: falsificação de DARF comprobatórios do pagamento de tributos).

Na fraude, por sua vez, a conduta criminosa se dá na própria apuração do tributo (ex.: celebração de escritura de compra e venda por valor inferior ao real). Em ambos os casos, o sujeito passivo frustra ilegítimamente, no todo ou em parte, o pagamento de tributo devido.

"(...) Erro de proibição. Artigo 112 do CTN. Simulação relativa. Fraude à lei. Independentemente da patologia presente no negócio jurídico analisado em um planejamento tributário, se simulação relativa ou fraude à lei, a existência de conflitantes e respeitáveis correntes doutrinárias, bem como de precedentes jurisprudências contrários à nova interpretação dos fatos pelo seu verdadeiro conteúdo, e não pelo aspecto meramente formal, implica em escusável desconhecimento da ilicitude do conjunto de atos praticados, ocorrendo na espécie o erro de proibição. Pelo mesmo motivo, bem como por ter o contribuinte registrado todos os atos formais em sua escrituração, cumprindo todas as obrigações acessórias cabíveis, inclusive a entrega de declarações quando da cisão, e assim permitindo ao fisco plena possibilidade de fiscalização e qualificação dos fatos, aplicáveis as determinações do artigo 112 do CTN. Fraude à lei não se confunde com fraude criminal. Recurso provido parcialmente." (Acórdão nº 101-95537, de 24.05.2006.)

"Na fraude à lei o contribuinte monta determinada estrutura comercial que se enquadre na norma de contorno para, desta forma, numa expressão coloquial, "driblar" a norma contornada. Com isto pretende fazer com que a situação concreta seja regulada pela norma de contorno, com o que ficaria afastada a aplicação da norma de tributação (ou de tributação mais onerosa). Neste caso, não estamos perante conduta ilícita. Não há violação direta à norma contornada. Ela vê sua aplicação frustrada pela conduta, mas a rigor não foi violada. Por isso, aliás, o artigo 166, VI, do Código Civil de 2002 prevê claramente que a fraude à lei é hipótese de nulidade do negócio jurídico e não de ilicitude. A fraude à lei está colocada ao lado de negócio celebrado por pessoa absolutamente incapaz ou que tem objeto impossível (também hipóteses de nulidade, mas não de ilicitude).

"A circunstância de a fraude a lei não ser um ilícito pode trazer consequências importantes. Assim, por exemplo, o tema foi levantado ao ensejo da edição da Medida Provisória nº 66 de 2002, na parte em que pretendia disciplinar os procedimentos federais para desconsideração dos atos ou negócios jurídicos, nos termos do parágrafo único do artigo 116 do CTN. No § 2º do seu artigo 17 - que ao lado dos demais não veio a ser convertido em lei e, portanto, perdeu eficácia - a Medida Provisória admitia que o contribuinte que viesse a ter seus atos ou negócios jurídicos desconsiderados poderia pagar os tributos apenas acrescidos de juros e multa moratória. Ou seja, não era o caso de aplicação da multa ex officio. Isto quer dizer que hipóteses de fraude à lei ensejariam apenas multa moratória.

Ademais, a mera intenção do sujeito passivo de obter economia tributária não caracteriza "dolo" capaz de justificar a aplicação da multa qualificada. O equívoco

deste entendimento é bem demonstrado, mais uma vez, por MARCO AURÉLIO GRECO ("Planejamento Tributário", Dialética, São Paulo, 2004):

Com efeito, não se pode falar em sonegação, fraude ou conluio se, em nenhum momento, HELONA ocultou qualquer informação da SANTANDER DTVM e nem a SANTANDER DTVM se recusou a prestar qualquer informação solicitada pela fiscalização.

Na seqüência, foi proferido o Acórdão recorrido, que julgou improcedente a impugnação apresentada, com o seguinte ementário:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2015

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

NULIDADE. ERRO NO ENQUADRAMENTO LEGAL

A tributação do ganho de capital decorrente de investimento em desacordo com as condições estabelecidas pela CMN e cujo beneficiário seja residente ou domiciliado em país com tributação favorecida deve ser feita nos termos do art. 47 da Lei 10.833/2003.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

MULTA QUALIFICADA.

É cabível a aplicação da multa qualificada de 150% somente quando restar comprovado o intento doloso e prática de planejamento tributário abusivo mediante simulação com o objetivo de burlar o pagamento de tributos.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2015

INCIDÊNCIA DE IRF SOBRE GANHO DE CAPITAL ORIUNDO DE INVESTIMENTOS EM RENDA VARIÁVEL.

Cabe a incidência de Imposto de Renda Retido na Fonte à alíquota de 25% sobre os ganhos de capital decorrentes de aplicação em renda variável de investidores residentes ou domiciliados em paraíso fiscal nos casos em que o investimento ocorra em desacordo com as normas emitidas pelo Conselho Monetário Nacional - CMN - ou pelo Banco Central -BACEN.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Devidamente intimados da decisão, foram apresentados Recursos Voluntários, cujos argumentos são adiante enumerados:

A) SANTANDER DTVM

1. Nulidade do auto de infração por erro na identificação do sujeito passivo, ao argumento de caber à fonte de pagamento dos rendimentos a retenção e recolhimento do tributo em caso de investimentos de não residentes no mercado financeiro brasileiro, conforme previsão do art. 16 da MP2.189-49/2001.

2. Nulidade por erro no enquadramento legal da infração cometida pela autuada, que importaria, ademais, erro na determinação da alíquota aplicável.

3. Defende o cumprimento de todos os requisitos regulatórios exigidos para a identificação do investidor estrangeiro e do beneficiário efetivo dos recursos no caso concreto, o que impediria a “desconsideração” do investidor estrangeiro.

4. Alega ser vedado à Fiscalização abordar matéria de competência exclusiva da CVM e do BACEN, fazer interpretações próprias de dispositivos editados por órgãos de natureza meramente administrativa e atribuir-lhes efeitos tributários a partir dessas interpretações.

5. Se insurge ante a “desconsideração” do investidor estrangeiro, que, segundo afirma, fora regularmente constituído no ordenamento de origem somente se violada alguma norma de jurisdição de origem poderia ser “desconsiderado”. Destaca que a transparência da entidade não residente é irrelevante para fins tributários brasileiros. Subsidiariamente, aduz que, ainda que admissível, a “desconsideração” deveria obedecer a procedimento próprio conforme previsão do art. 50 do Código Civil.

6. Dedicar-se a demonstrar as razões comerciais e jurídicas que resultaram na eleição do Estado de Delaware, nos EUA, para situar o veículo de investimento que aportou valores no Brasil.

7. Insurge-se ante a conclusão da fiscalização de que os recursos investidos são oriundos de paraíso fiscal, discordando da distinção que a fiscalização fez entre as entidades situadas nas Ilhas Cayman e aquela situada em Delaware.

8. Descabimento da multa qualificada.

B) 3G CAPITAL PARTNERS LTD; BERNARDO RIGOTTI FIAUX; JORGE LUIZ JUNQUEIRA FILHO; CLAUDIO CHONCHOL BAHBOUT e JOÃO PAULO CARVALHO CURSINO DE MOURA

1. Inaplicabilidade do art. 47 da Lei n. 10.833/03 ao caso concreto ante a existência de norma específica.

2. Incompetência da RFB para questionar registros aprovados pelo BACEN e pela CVM, cuja competência é privativa no que tange aos registros dos INRs.

3. Pugnam pela existência e validade de HELONA e pela impossibilidade de atribuir a qualidade de investidor efetivo a 3G BRAZIL FUND LP.

4. Inaplicabilidade do §3º do art. 16 da MP No 2.189-49/01 para fins de atribuição da condição de sujeito passivo da obrigação tributária principal à SANTANDER DTVM, tendo sido o auto lavrado com base no art. 47 da Lei no 10.833/03.

5. Ilegalidade da exigência de imposto de renda sobre ganhos em bolsa de forma isolada, sem a possibilidade de comunicação entre as diversas operações de mesma natureza celebradas no período.

6. Se insurgem ante a atribuição de responsabilidade.

7. Se insurgem ante a qualificação da multa.

Consigne-se ainda que a PGFN apresentou contrarrazões aos Recursos Voluntários interpostos, e razões do Recurso de Ofício, alegando em síntese:

I – SÍNTESE DO FEITO

II - RAZÕES PARA MANUTENÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA

II.1 Da aventada contradição entre a eleição do sujeito passivo e o enquadramento legal
II.2 Da competência da Fiscalização Tributária para identificar o fato gerador do Imposto de Renda

II.3 Identificação do Investidor Não Residente – INR

II.3.1 Da qualificação de HELONA como pessoa interposta

II.3.2 Sobre as razões jurídicas e econômicas para o investimento a partir das empresas localizadas em Delaware

II.3.3 Do cumprimento de todas as normas para realização de investimento no mercado de capitais brasileiro

II.3.4 Identificação dos Investidores Não Residentes

II.4 Do cabimento da multa qualificada

III - RAZÕES DO RECURSO DE OFÍCIO

III.1 Responsabilidade de SANTANDER DTVM e SANTANDER BRASIL

III.1.1 Da interpretação do art. 124, I, do CTN. Exame da jurisprudência do STJ e do CARF.

III.1.2 Exame do caso concreto I. Identificação da responsabilidade de SANTANDER DTVM e de SANTANDER BRASIL

III.1.3. Exame do caso concreto II. Responsabilidade de 3G CAPITAL PARTNERS LTD; BERNARDO RIGOTTI FIAUX; JORGE LUIZ JUNQUEIRA FILHO; CLAUDIO CHONCHOL BAHBOUT e

JOÃO PAULO CARVALHO CURSINO DE MOURA (tópico de enfrentamento de questões atinentes aos Recursos Voluntários, inserido nesta Seção pela pertinência temática com a questão da sujeição passiva).

III.2 Cabimento do ajuste da base de cálculo (art.725 do RIR/99).

IV-PEDIDO

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator.

Os recursos apresentados são tempestivos e reúnem os demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/1972. Portanto, deles conheço.

DA ANÁLISE DOS RECURSOS VOLUNTÁRIOS.

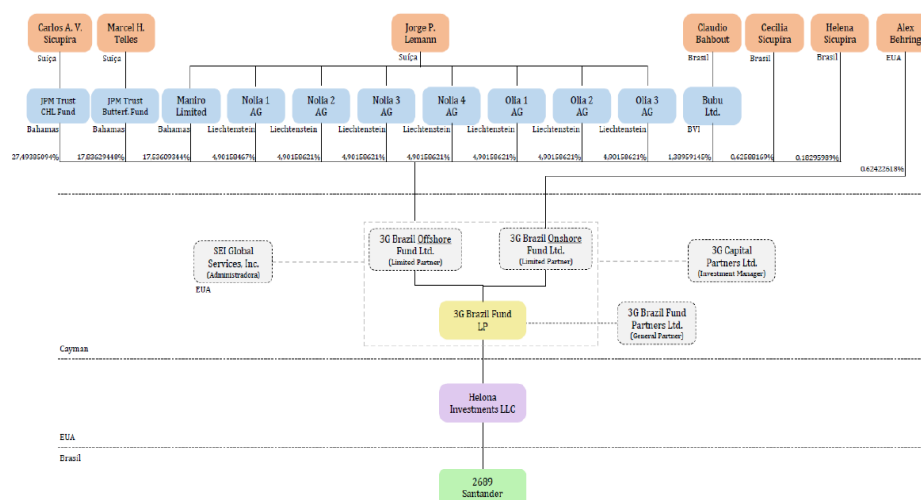
Síntese dos Fatos

Por meio de autuação fiscal, exige-se crédito tributário e multa na ordem de 150%, onde se questiona o regime tributário aplicável aos ganhos auferidos por investidores estrangeiros, em razão da realização de investimentos em ativos de renda variável em bolsas de valores no Brasil. A exigência foi assim discriminada:

IMPOSTO	R\$ 13.365.318,60
JUROS DE MORA (Calculados até 06/2019)	R\$ 4.955.348,55
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)	R\$ 20.047.977,75
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	R\$ 38.368.644,90

Foram ainda inclusos como corresponsáveis, nos termos do art. 124, I, CTN, Banco Santander (Brasil) S.A, 3g Capital Partners Ltd, Claudio Chonchol Bahbout, Joao Paulo Carvalho Cursino de Moura, Bernardo Rigotti Fiaux e Jorge Luiz Junqueira Filho.

No caso em tela, após investigação sobre a estrutura de investimentos montada por investidores estrangeiros, a Autoridade Fiscal representou tal estrutura graficamente, conforme ilustrada abaixo:



Em nenhuma das contestações apresentadas, os interessados contestam a estrutura do grupo envolvido nos investimentos, mas sim a interpretação dada pela fiscalização e sua caracterização como ilícito e abusivo com finalidade de burlar o pagamento de tributos.

No Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 16/95, por sua vez, a infração supostamente praticada é detalhada. Os fundos de investimento 3G Brazil Fund LP e 3G Fund LP teriam auferido ganhos em operações realizadas em bolsas de valores no Brasil, ao longo do período fiscalizado. Por serem domiciliados nas Ilhas Cayman, os referidos Fundos não se enquadrariam no benefício fiscal previsto no art. 81 da Lei nº 8.981, de 1995 (exclusão da incidência do Imposto de Renda incidente sobre os citados ganhos), já que, no art. 16, §2º, da Medida Provisória nº 2.189-49, de 2001, afastam-se os investimentos oriundos de países que não tributem a renda ou que a tributem a alíquota inferior a vinte por cento. Deste modo, para se valer do citado benefício, teria sido engendrada estrutura fictícia por meio da qual os investimentos teriam sido atribuídos às pessoas jurídicas HELONA INVESTMENTS LLS (HELONA) e HOOKIPA INVESTMENTS LLC (HOOKIPA), sediadas no estado norteamericano de Delaware. O lançamento fiscal foi, então, realizado em nome do Banco Santander Serviços Brasil Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários (Santander DTVM), por ostentar a condição de representante tributário de HELONA e HOOKIPA, na forma da legislação nacional.

Ou seja, a Fiscalização desconsiderou que HELONA era a titular dos investimentos em ativos financeiros no Brasil, bem como alegou que a Santander DTVM, na qualidade de representante/custodiante da Conta de Depósito 2.689 de HELONA, deveria ter realizado a retenção do IRRF à alíquota de 25% sobre os ganhos atribuídos, E, por conta disso, lavrou o Auto de Infração, exigindo o crédito tributário respectivo, aplicando a alíquota de 25%, de acordo com caput do artigo 8º da Lei 9.779, de 19.1.1999 (“Lei 9.779/99”), e com o caput do artigo 47 da Lei 10.833, de 29.12.03 (“Lei 10.833/03”), acrescido de multa de 150% e juros calculados conforme a taxa SELIC.

As Recorrentes discordam da autuação, rebatendo, em sede de impugnação, as alegações utilizadas pela Fiscalização, incluindo hipóteses de nulidade supostamente incorridas na autuação fiscal.

Sobreveio o acórdão de piso, que julgou, por maioria de votos, parcialmente procedente a defesa, para:

i) declarar a revelia do Sr. João Paulo Cursino de Moura, pois mesmo regularmente cientificado, não apresentou Impugnação;

ii) acolher a preliminar de ilegitimidade do Banco Santander do Brasil, exonerando-o da obrigação tributária;

iii) efetuar o ajustamento da base de cálculo do IRRF, mantendo a autuação de infração do Imposto de Renda Retido na Fonte no valor total de R\$ 10.023.988,95.

Ainda irresignados, são apresentados Recursos Voluntários, ponde se renova as alegações preliminares e de mérito, inclusive quanto à atribuição de responsabilidade solidária. Há também interposição de Recurso de Ofício, bem como apresentação pela PGFN de contrarrazões aos Recursos Voluntários interpostos e razões do Recurso de Ofício.

RECURSOS VOLUNTÁRIOS

Preliminar de Nulidade AI. Do Erro de Identificação do Sujeito Passivo

Inicialmente, alega-se a nulidade do lançamento por ter-se atribuído ao Santander DTVM a responsabilidade pelo IRRF devido sobre os ganhos supostamente auferidos no Brasil pelos fundos de investimento 3G Brazil Fund LP e 3G Fund LP.

Sustenta-se que não haveria dispositivo legal que atribuísse ao representante legal a responsabilidade pelo imposto incidente sobre ganhos de capital em operações que não sejam realizadas de acordo com os termos e condições estabelecidos pelo Conselho Monetário Nacional. E, a norma que trata da referida situação, a saber o art. 26 da Lei nº 10.833, de 2003, jamais foi mencionada no lançamento fiscal e atribui a responsabilidade ao adquirente dos bens localizados no Brasil ou ao seu procurador, caso o adquirente também seja não-residente.

Ao analisar a questão, a DRJ assim se manifestou:

Como se percebe da leitura dos dispositivos acima, as regras elencadas tratam de situação fática bastante específica. São regras aplicáveis a investidores no mercado financeiro que operam através de instituições autorizadas pelo BACEN e pelo CMN. Não obstante, há disposição legal similar, como a invocada pelo Impugnante (art. 26, da Lei 10.833/2003), ampliando ainda mais o campo de sujeição passiva no caso de ganho de capital derivado não somente de operações financeiras, mas também de quaisquer outras operações realizadas. Entendo que se trate de regra ampliando o campo de sujeição passiva e não, como quer fazer entender o Impugnante, de caso de substituição do responsável tributário. Senão vejamos:

No tópico I deste voto, foi tratada a questão relacionada a existência ou não de dolo nas praticadas verificadas na presente atuação. Nos moldes da conclusão exposta, restou demonstrado que inexistente evidência de dolo na atuação do Banco Santander e da Santander –DTVM nos fatos ilícitos que acarretaram a presente atuação de infração. Contudo o mesmo não pode ser dito no que se refere aos outros Impugnantes.

Não obstante, mesmo não tendo sido comprovado o dolo dos Impugnantes Banco Santander e santander-DTVM, restou clara sua conduta culposa no esquema engendrado pelo grupo 3G. O grupo Santander é composto por instituições de porte no sistema bancário brasileiro e, portanto, é razoável crer que conhecem as práticas evasivas utilizadas pelos grandes players do mercado financeiro. Na mesma medida em que se pode afirmar que não foi comprovada sua atuação deliberada no esquema fraudulento, pode se dizer que o grupo tinha todos elementos para saber que estava na tênue margem da licitude (erro de proibição e planejamento tributário abusivo).

(...).

Por lógica as regras de responsabilidade acima devem ser interpretadas de forma a se complementarem e nunca de se substituírem. Sabendo que o Impugnante agiu com culpa e que sua falta de zelo permitiu a constituição de esquema fraudulento lesivo ao fisco, não faria sentido afastar sua responsabilidade com base nas irregularidades causadas por sua própria negligência. Interpretar dessa forma seria incentivar as instituições bancárias (representantes tributários de investidores não residentes) a negligenciarem as regras de operação (estabelecidas pelo BACEN e pelo CMN) para terem suas responsabilidades afastadas. A interpretação sustentada pelo Impugnante afronta diretamente ao princípio da segurança jurídica e da razoabilidade que deve compor o substrato da interpretação literal dos dispositivos legais. Portanto não deve prosperar.

Com efeito, entendo que, mesmo ocorrendo enquadramento da operação de investimento em outro dispositivo legal para fins de tributação (art. 47 da Lei 10.833/2003), perduram as obrigações do representante tributário que detinha pleno conhecimento dos dados envolvidos na situação e que se apresentou como garantidor junto ao fisco da operação investimento estrangeiro, nos termos dos art. 16º, § 3º, inciso I, da Medida Provisória nº 2 189-49, de 2001.

Desta forma, REJEITO a preliminar de ilegitimidade passiva para MANTER a imputação de responsabilidade ao Impugnante Santander-DTVM pelas obrigações consignadas no auto de infração, nos termos dos art. 128 do Código Tributário Nacional; art. 16º, § 3º, inciso I, da Medida Provisória nº 2 189-49, de 2001.

Pois bem, independentemente da procedência ou não da acusação fiscal, deve-se reconhecer que inexistente o erro alegado na identificação do sujeito passivo.

O imposto exigido decorre das operações realizadas pelos investidores estrangeiros no Brasil, seja HELONA e HOOKIPA, como os efetivos investidores, ou a mera ficção para ocultar

terceiros. O Santander DTVM é o representante legal por meio de quem os referidos investimentos são realizados, conforme exigência do art. 79 da Lei nº 8.981, de 1995, e o responsável, nos termos do art. 128 do Código Tributário Nacional (CTN) pelas “obrigações tributárias decorrentes das operações que realizar por conta e ordem do representado”. Veja-se os termos do art. 128 do CTN:

*Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, **excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.** (destacou-se)*

O Fisco Brasileiro não possui mecanismos de exigir por meio de lançamento de ofício eventuais tributos devidos em decorrência das operações realizadas no mercado de capitais nacional diretamente dos investidores estrangeiros. Para tanto, no art. 79 da Lei nº 8.981, de 1995, bem como no art. 16, §3º, inciso I, da Medida Provisória nº 2.189-49, de 2001, exige-se que haja uma instituição nacional eleita para responder pelas obrigações tributárias. Obviamente, será em relação a esta última que deverá ser realizado o lançamento fiscal.

Assim, correta a exigência dos valores do responsável tributário pelos investimentos, de modo que deve ser rejeitada a alegação de nulidade.

Preliminar de Nulidade AI. Do Erro de Capitulação Legal e Alíquota Aplicável

Ainda em sede de preliminar, argui-se a nulidade do auto de infração por erro no enquadramento legal da infração apontada no lançamento de ofício. Afirma-se que não teriam sido indicados a penalidade aplicável e a determinação da exigência, em desobediência ao artigo 10, IV e V, do Decreto nº 70.235/72.

Esta alegação foi enfrentada em outro processo em que se discutia a mesma estrutura de investimento e matéria em discussão no presente processo, mas relativamente a fatos geradores ocorridos ao longo do ano-calendário de 2014. Em decorrência desta análise, foi proferido o Acórdão nº 1302-006.334, de relatoria do Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, que acolheu exatamente a referida preliminar, para cancelar integralmente o lançamento, por reconhecer erro material na fundamentação jurídica da autuação.

Por concordar com seus fundamentos, reproduzo trechos do voto proferido, adotando seus fundamentos com razões de decidir:

[...] tratando-se os fatos geradores tributados no presente processo de operações realizadas em bolsas de valores, e, afastada a aplicação do regime especial de tributação previsto no art. 81 da Lei nº 8.981, de 1995, a tributação deve ser realizada conforme as regras aplicáveis aos investidores residentes e domiciliados no Brasil, ou seja, apurado por períodos mensais, com a incidência da alíquota de 15% (quinze por cento) sobre os ganhos líquidos auferidos, conforme disposições

do art. 45, §4º, e 46 da Instrução Normativa RFB nº 1.022, de 2010, que refletem o que está estabelecido no art. 2º, inciso I, da Lei nº 11.033, de 2004.

A par disso, as referidas operações estão sujeitas à “incidência do imposto de renda na fonte, à alíquota de 0,005% (cinco milésimos por cento)” sobre o valor da alienação, nas operações nos mercados à vista, conforme art. 2º, §1º, caput e inciso IV, da Lei nº 11.033, de 2004.

É importante se destacar que o disposto no art. 52, §3º, inciso II, da Instrução Normativa RFB nº 1.022, de 2010, não deixa dúvidas acerca da aplicação da mencionada alíquota mesmo na hipótese a que se refere a acusação fiscal. Pela relevância, repete-se o referido dispositivo normativo:

Art. 52. As operações referidas nos arts. 22-D, 47 e 49 a 51 sujeitam-se à incidência do imposto sobre a renda na fonte, à alíquota de 0,005% (cinco milésimos por cento) sobre os seguintes valores:(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1290, de 06 de setembro de 2012)

[...]

§ 3º O disposto neste artigo:

I - aplica-se também às operações realizadas:

[...]

b) por investidor estrangeiro oriundo de País que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota inferior a 20% (vinte por cento);

Conforme se observa, portanto, há total equívoco da autoridade fiscal ao aplicar a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) sobre os ganhos líquidos auferidos nas operações realizadas pelos investidores residentes no exterior. Não apenas a alíquota, mas a base de cálculo é equivocada. Dever-se-ia ter aplicado a alíquota de 0,005% (cinco milésimos por cento) sobre o valor da alienação das ações negociadas.

Mais ainda, caso o lançamento não tratasse da retenção na fonte, mas do imposto de renda devido mensalmente sobre os ganhos líquidos auferidos pelos investidores, haveria equívoco quanto ao elemento temporal dos fatos geradores (já que o auto de infração considerou a data de cada operação) e quanto à alíquota, que seria de 15% (quinze por cento), em lugar de 25% (vinte e cinco por cento).

As disposições normativas invocadas [...] não são aplicáveis à hipótese de ganhos líquidos auferidos em operações realizadas em bolsas de valores. [...] se refere, de modo genérico, a ganho de capital (como nas operações realizadas fora dos mercados organizados), com a expressa ressalva ao art. 7º da Lei nº 9.959, de 2000, esta sim, aplicável aos ganhos líquidos auferidos em operações realizadas em bolsas de valores:

Art.7º O regime de tributação previsto no art. 81 da Lei nº 8.981, de 1995, com a alteração introduzida pelo art. 11 da Lei nº 9.249, de 1995, não se aplica a investimento estrangeiro oriundo de país que tribute a renda à alíquota inferior a vinte por cento, o qual sujeitar-se-á às mesmas regras estabelecidas para os residentes ou domiciliados no País. (destacou-se)

Há que se reconhecer, portanto, a existência de vícios na observância aos requisitos prescritos no art. 142 do CTN e no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972. In verbis:

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

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

I - a qualificação do autuado;

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

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo

de trinta dias;

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

No lançamento sob análise, há, ao mesmo tempo, equívoco da autoridade fiscal quanto à legislação aplicável, base de cálculo dos tributos e alíquota incidente sobre esta, o que configura a nulidade por vício material do lançamento.

Em razão do reconhecimento da nulidade, fica prejudicada a análise de todas as demais matérias veiculadas nos recursos voluntários.

Isto posto, voto por conhecer parcialmente dos recursos voluntários, e, quanto à parte conhecida, acolher a preliminar de nulidade e por DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário apresentado pelo sujeito passivo principal, cancelando integralmente o lançamento de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo

Assim, voto por acolher a preliminar de nulidade de “Erro de Capitulação Legal e Alíquota Aplicável” e por consequência, DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário apresentado pelo sujeito passivo principal, para cancelar integralmente o lançamento de ofício.

DA ANÁLISE DO RECURSO DE OFÍCIO

A análise do recurso de ofício fica prejudicada, em razão do acolhimento da preliminar acima referida. Portanto, não o conheço.

CONCLUSÃO

Nestes termos, voto por acolher a preliminar de nulidade e por DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário apresentado pelo sujeito passivo principal, cancelando integralmente o lançamento de ofício. E não conhecer do Recurso de Ofício.

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza