



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16561.720059/2017-59
ACÓRDÃO	2202-010.934 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	8 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	JOÃO CERQUEIRA DE SANTANA FILHO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Data do fato gerador: 30/04/2014

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF - FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO SOBRE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS IMÓVEIS NO BRASIL AUFERIDOS POR RESIDENTE NO EXTERIOR

RECURSO VOLUNTÁRIO. CONHECIMENTO PARCIAL. SUMULA CARF nº 02. Recurso tempestivo. Não conhecimento relativo às alegações de ilegalidade e inconstitucionalidade uma vez que não compete ao julgador administrativo se debruçar sobre tais alegações.

NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA. As alegações de nulidade são improcedentes quando a autuação se efetivou dentro dos estritos limites legais e foi facultado ao sujeito passivo e responsáveis solidários o exercício do contraditório e da ampla defesa.

INDEPENDÊNCIA ENTRE AS ESFERAS PENAL E TRIBUTÁRIA. PROVAS E INDÍCIOS. A esfera administrativa somente está vinculada à decisão no processo penal, quando o agente é absolvido por inexistência do fato típico ou pela comprovação de não o ter praticado. Quando as situações fáticas que deram ensejo à demanda administrativa puderem ser comprovadas independentemente do desfecho do processo criminal há absoluta independência entre as esferas fiscal e penal.

GANHO DE CAPITAL. NÃO RESIDENTE. DECLARAÇÃO DE SAÍDA DEFINITIVA DO PAÍS. ; RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA Considera-se não residente no Brasil, para fins tributários, a pessoa física que se retire em caráter permanente do território nacional, na data da saída, com a entrega da Declaração de Saída Definitiva do País. O ganho de capital auferido por não residente no Brasil está sujeito à incidência do imposto à alíquota de 15% e não se aplicam as isenções e reduções do imposto previstas para os

residentes. O responsável pela retenção e recolhimento do imposto de renda referente aos ganhos de capital auferidos no País, por pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que alienarem bens localizados no Brasil é o adquirente, pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil; ou o procurador, quando o adquirente for residente ou domiciliado no exterior.

REAJUSTAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. O não cumprimento da obrigação de efetuar a retenção do imposto de renda na fonte, caracteriza a assunção pela fonte pagadora do ônus do imposto devido pelo beneficiário, devendo ser considerada como líquida a importância paga, cabendo o reajustamento da base de cálculo do tributo. O imposto deve ser apurado com base no valor bruto a ser pago, creditado, entregue, empregado ou remetido ao exterior. Caso a fonte pagadora não efetue a retenção do imposto de renda na fonte a que está obrigada, o rendimento colocado à disposição da pessoa física do beneficiário será considerado líquido, devendo proceder-se ao reajustamento da base de cálculo, assumindo a fonte pagadora o respectivo ônus do tributo.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. HIPÓTESES DE SONEGAÇÃO, FRAUDE E CONLUÍO. RETROATIVIDADE BENIGNA. A omissão de rendimentos na declaração de ajuste anual, comprovada a ocorrência de sonegação, fraude e conluio, hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, autoriza a qualificação da multa de ofício. Retroação benigna em razão do disposto no art. 106, II, c, CTN.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar proposta de conversão do julgamento em diligência, vencidas as Conselheiras Ana Claudia Borges de Oliveira e Lílian Cláudia de Souza, e, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do recurso, exceto das alegações inconstitucionalidades e ilegalidades, e, na parte conhecida, em dar-lhe provimento parcial, para determinar a redução da multa qualificada, considerada a retroatividade benigna. Manifestou interesse em declarar voto o Conselheiro Thiago Buschinelli Sorrentino.

Assinado Digitalmente

Lílian Cláudia de Souza – Relatora

Assinado Digitalmente

Sônia Accioly Queiroz – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros [Clique para inserir os nomes dos participantes](#)

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração – procedimento fiscal de nº 0510100.2016.00026 – lavrado para exigência de IRPF exercício de 2013 no valor originário de R\$ 475.623,75 relativo à falta de recolhimento do IR sobre ganho de capital na alienação de bens e imóveis no Brasil auferidos por residente no exterior. Foi aplicada multa qualificada de 150% em razão da alegação de sonegação e fraude.

De acordo com informações contidas no TVF de fls. 11/22 a ação fiscal, que resultou na emissão do presente Auto de Infração, originou-se em fatos apurados no âmbito da chamada Operação Lava Jato deflagrada pela Polícia Federal, notadamente nos processos penais 501340559.2016.404.7000, 501972795.2016.404.7000 e 505493288.2016.404.7000, da 13ª Vara Federal Criminal da Subseção Judiciária de Curitiba/PR.

Importante salientar que a autuação também se baseou em informações contidas nas bases de dados da Receita Federal do Brasil (RFB), especialmente na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física (DIRPF) apresentada pelo sujeito passivo para os anos-calendário de 2013.

O imposto de renda ora exigido seria decorrente de ganho de capital auferido em 2013 pelo não residente MAURO EDUARDO UEMURA, quando este e sua então esposa DEBORAH DE OLIVEIRA UEMURA, residente e domiciliada no Brasil, alienaram ao Autuado um imóvel localizado no 4º andar do Edifício Altana, situado na Rua Afonso Braz, nº 25 apartamento 51, em Indianópolis/SP.

Ainda conforme relatório fiscal – fls. 13 – o Autuado é sócio da empresa Shellbill Finance S/A constituída no Panamá, havendo ainda uma conta SHELLBILL por ele não declarada mantida no Banco Heritage na Suíça, por meio da qual parte do pagamento relativo à aquisição do imóvel acima mencionado teria sido realizada, é ver trecho do depoimento prestado à polícia federal por Mônica Regina Cunha Moura, companheira do autuado, no qual confirma que parte do valor utilizado para a aquisição do bem não teria sido declarado às autoridades fiscais:

QUE com relação a aquisição do apartamento em SÃO PAULO, o imóvel foi adquirido pelo cônjuge da declarante pelo valor de R\$ 6.000.000,00; QUE o pagamento se deu parte no Brasil (R\$ 3.000.000,00) e parte no exterior (US\$1.000.000,00) pagos por meio da conta SHELLBILL; (...) QUE a declarante negociou a compra do apartamento com o conhecimento

de seu marido; Quanto à “conta SHELLBILL”, trata-se de conta não declarada pelo fiscalizado, mantida no BANQUE HERITAGE, na Suíça, sob titularidade meramente formal da offshore Shellbill Finance S.A., que JOÃO SANTANA constituiu no Panamá (doc. 002EO, 002EP).

Ocorre que a transação relativa à aquisição do imóvel aconteceu em 30/04/2014, como consta na DIRPF entregue pelo Autuado, e já no dia 04/06/2009 um dos alienantes – Mauro Eduardo Uemura – apresentou declaração de saída definitiva do Brasil, tendo assumido a condição de não residente a partir de 09/05/2009. Tal fato era de conhecimento tanto do Autuado quanto de sua companheira, como também é possível verificar do trecho abaixo transcrito retirado do TVF – fls. 13/14:

Juiz Federal:- Também há um débito específico de cerca de 1 milhão de dólares em favor de Mauro Eduardo Uemura.

*Interrogada:- E, foi um apartamento que nós compramos em São Paulo e na época o proprietário, que morava fora do Brasil, e tinha se separado recentemente de sua esposa, que continuava morando no Brasil, pediu que o pagamento fosse feito uma parte no Brasil, que seria a parte da esposa, exatamente a metade, e a outra parte fora do Brasil porque era a parte dele, que **não tinha mais nem sequer... como chama, residência fiscal não, ele não tinha mais... ele não morava no Brasil, não pagava mais impostos.** E eu, primeiro disse que não tinha como fazer isso, refutei, ele disse então que não interessaria a ele fazer o negócio. Como eu queria fazer o negócio eu acabei aceitando, isso é referente ao pagamento da metade, uma parte desse apartamento. (g.n.)*

Importante frisar que em nenhuma das declarações apresentadas por JOÃO SANTANA registra o imóvel pelo valor efetivamente pago. A DIRPF original de 2013, apresentada em 30/04/2014, registrava o imóvel no valor de R\$ 4 MM. Em 19/01/2016 foi apresentada declaração retificadora por meio da qual o valor do imóvel foi alterado para R\$ 3 MM – mesmo valor que constou na matrícula do imóvel.

Ocorre que, conforme demonstram os documentos acostados aos autos, R\$ 3 MM foi o valor pago no Brasil para a aquisição do imóvel e US\$ 1 MM a parcela paga no exterior com recursos de conta não declarada ao Fisco.

Assim, a Autoridade Fiscal entendeu que o Autuado deveria ter recolhido o imposto sobre a renda incidente sobre o ganho de capital, sob o código 0473, auferido por MAURO EDUARDO UEMURA, pessoa física “residente ou domiciliada no exterior que alienou bens localizados no Brasil, consoante esclarece o Perguntas e Respostas IRPF/2014 - Art. 26 da Lei nº 10.833, de 2003).

Intimado e reintimado a informar data e valor de cada uma das parcelas dadas em pagamento do imóvel e apresentar documentos comprobatórios de tais pagamentos, o Autuado teria apresentado em sua resposta esclarecimentos segundo os quais os pagamentos realizados no Brasil teriam sido feitos pela pessoa jurídica POLIS PROPAGANDA E MARKETING LTDA – por sua conta e ordem – da seguinte forma: R\$ 2.700.000,00 em 28/05/2013 e R\$ 300.000,00 em

17/05/2013. E que o valor restante de R\$ 3.200.000,00 foram pagos aos vendedores por meio de recursos provenientes da empresa Shellbill Finance S.A., de propriedade do Fiscalizado.

A fiscalização entendeu que, quanto aos pagamentos realizados no Brasil pela empresa POLIS não teriam sido feitos por conta e ordem do Autuado, mas sim em benefício do sócio João Santana, a título de distribuição antecipada de lucros. Isso porque desde sua constituição e também durante o ano de 2013, João Santana e Mônica Moura foram os únicos sócios da POLIS PROPAGANDA & MARKETING LTDA e, no curso da ação fiscal, a POLIS, ao ser intimada para prestar esclarecimentos quanto aos pagamentos apresentou seu Livro Razão para o ano-calendário de 2013. Nele se encontra a conta contábil 0027 ("João Cerqueira Santana Filho"), do ATIVO, subconta da conta contábil 0026 ("CONTA CORRENTE PESSOAS LIGADAS"). Através da conta contábil 0027, a POLIS mantinha controle dos valores empregados em favor de JOÃO SANTANA a título de lucros distribuídos antecipadamente.

Já quanto ao valor pago "por meio de recursos provenientes da empresa Shellbill Finance S.A.", JOÃO SANTANA não apresentou qualquer documento. Entretanto, ao ser interrogado pela Polícia Federal, MAURO EDUARDO UEMURA apresentou, como documentos comprobatórios dos valores recebidos, três registros de transferência, sendo dois deles com o mesmo teor dos apresentados por JOÃO SANTANA (transferências feitas pela POLIS nos valores de R\$ 2.700.000,00 em 28/05/2013 e de R\$ 300.000,00 em 17/05/2013) e um terceiro que registra transferência de USD 1.000.000,00 em 19/06/2013, da conta SHELLBIL para uma conta do alienante no Banco Comercial Português, código SWIFT BCOMPTPL.

Quanto ao custo de aquisição, o IMÓVEL foi adquirido por MAURO EDUARDO UEMURA e DEBORAH DE OLIVEIRA UEMURA em 18/11/2009, pelo valor de R\$ 2.815.000,00, conforme registrado no 14º Oficial de Registro de Imóveis de São Paulo, sob a matrícula nº 187.245, data em que MAURO EDUARDO UEMURA já não era residente no Brasil. DEBORAH DE OLIVEIRA UEMURA foi intimada a informar e comprovar eventuais dispêndios feitos no IMÓVEL, computáveis como custo nos termos do inciso I do artigo 17 da Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001.

Em resposta, comprovou despesas computáveis como custo de aquisição no valor de R\$175.461,11, distribuídos entre 18/11/2009 e 21/09/2010 (doc 404C, 404D). As despesas com corretagem somaram R\$372.000,00. Por conseguinte, o custo de aquisição do IMÓVEL foi igual a R\$3.362.461,11. Conforme esclarece o § 5º do art. 26 da Instrução Normativa SRF nº 208, de 27 de setembro de 2002, "Na apuração do ganho de capital de não-residente não se aplicam as isenções e reduções previstas para o residente no Brasil". Assim, tem-se o ganho de capital líquido auferido por MAURO EDUARDO UEMURA:

Valor da alienação	R\$ 5.174.400,00
--------------------	------------------

Custo de aquisição	R\$ 3.362.461,11
Ganho de capital ($C = A - B$)	R\$ 1.811.938,89
Ganho de capital líquido auferido pelo alienante ($D = 50\%$ de C)	R\$ 905.969,44

O ganho acima foi dito líquido tendo em vista que os pagamentos foram feitos por JOÃO SANTANA sem as retenções devidas pela condição de não residente de MAURO EDUARDO UEMURA. Em tal circunstância, deve ser observado o disposto no art. 725 do RIR/99. Dessa forma, o ganho de capital bruto perfaz o montante de R\$1.065.846,40:

Ganho de capital bruto auferido pelo alienante (A)	R\$ 1.065.846,40
IR incidente sobre o ganho de capital auferido ($B = 15\%$ de A)	R\$ 159.876,96
Ganho de capital líquido - importância efetivamente paga ($C = A - B$)	R\$ 905.969,44

Esse ganho foi auferido por MAURO EDUARDO UEMURA em parcelas, na medida em que recebeu os pagamentos feitos por JOÃO SANTANA. Assim, as parcelas de ganho bruto correspondentes aos pagamentos são iguais a:

Ganho de capital bruto	Data	% do total	Parcela do ganho de capital na data
R\$ 1.065.846,40	17/05/2013	5,80%	R\$ 61.795,36
R\$ 1.065.846,40	28/05/2013	52,18%	R\$ 556.158,26
R\$ 1.065.846,40	19/06/2013	42,02%	R\$ 447.892,78
TOTAL			R\$ 1.065.846,40

Esses montantes considerados pela Fiscalização foram pautados exclusivamente na documentação conhecida e disponível no momento da lavratura do Termo de Verificação Fiscal.

Foi aplicada multa de ofício de 150%, tendo em vista que o imóvel foi registrado por valor inferior ao da transação, nas declarações do Autuado, bem como, por terem sido informados valores abaixo do efetivamente pago, tendo sido a parcela do valor ocultada saldada por meio de transferências de conta bancária situada no exterior, não declarada à RFB. Assim, concluiu-se que os adquirentes e alienantes laboraram deliberada e conjuntamente buscando obter as vantagens representadas pelo não recolhimento dos tributos devidos - Art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Apresentada impugnação de fls. 564/587, o sujeito passivo alegou, em suma que:

- i) o Auto de Infração deveria ser cancelado, pois a legislação não permite à Autoridade Fiscal presumir que a fonte pagadora decidiu suportar o ônus financeiro do IRRF, de modo que tampouco lhe permite presumir que os pagamentos inspecionados foram executados de modo líquido do IRRF; Além disso, a Autoridade Fiscal deixou de aplicar ao ganho de capital apurado os coeficientes de redução previstos na Lei nº 11.196/2005, art. 40, aplicável também aos não residentes no Brasil, visto que a legislação expressamente equipara residentes e não residentes para esse fim;
- ii) no contrato de compra e venda não há nenhuma cláusula que permita inferir que a fonte pagadora teria assumido o ônus do IRRF e que a Escritura Pública de Venda e Compra do Imóvel e respectivo registro na Matrícula do Imóvel comprovariam exatamente o contrário: que em nenhum momento atribuiu-se à fonte pagadora, o ônus do imposto devido em decorrência da transação de compra e venda pactuada entre as partes;
- iii) ainda que, seria verdade que as partes combinaram verbalmente um preço complementar àquele constante no contrato escrito, não haveria nenhum indicativo de que o ajuste de preço complementar seja derogatório do que foi estabelecido no contrato escrito, tampouco é indicativo de que as partes teriam ajustado que à fonte pagadora caberia o ônus do tributo;
- iv) quanto aos percentuais de redução previsto no Art. 40 da Lei nº 11.196/2005 foi alegado que, em que pese o comando normativo dispor que a norma somente se aplica às pessoas físicas residentes no Brasil, a Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988, em seu art. 5º, caput, estabelece como uma das Clausuras Pétreas a igualdade de todos perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, sendo permanentemente vedado o tratamento desigual entre residentes e não residentes, salvo onde expressamente estabelecido;
- v) impossibilidade de aplicação da multa no importe de 150% em razão de seu caráter confiscatório e ofensa aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade;
- vi) ilegalidade da incidência de juros sobre as multas de ofício e isolada;

Decisão de fls. 652/681 rejeitou as alegações do sujeito passivo, tendo mantido a integralidade do crédito tributário, abaixo ementa do julgado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2013

PRELIMINAR. NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

As alegações de nulidade são improcedentes quando a autuação se efetivou dentro dos estritos limites legais e foi facultado ao sujeito passivo o exercício do contraditório e da ampla defesa.

JUNTADA POSTERIOR DE PROVAS.

Admite-se a sua juntada posteriormente de provas somente quando comprovada pelo menos uma das hipóteses descritas no §4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972.

GANHO DE CAPITAL. NÃO RESIDENTE.

O ganho de capital auferido por não residente no Brasil está sujeito à incidência do imposto à alíquota de 15% e não se aplicam as isenções e reduções do imposto previstas para os residentes.

NÃO RESIDENTE NO BRASIL. DECLARAÇÃO DE SAÍDA DEFINITIVA DO PAÍS.

Considera-se não residente no Brasil, para fins tributários, a pessoa física que se retire em caráter permanente do território nacional, na data da saída, com a entrega da Declaração de Saída Definitiva do País.

GANHO DE CAPITAL AUFERIDO NO PAÍS. NÃO RESIDENTE. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

O responsável pela retenção e recolhimento do imposto de renda referente aos ganhos de capital auferidos no País, por pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que alienarem bens localizados no Brasil é o adquirente, pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil; ou o procurador, quando o adquirente for residente ou domiciliado no exterior.

REAJUSTAMENTO DA BASE DE CÁLCULO.

O não cumprimento da obrigação de efetuar a retenção do imposto de renda na fonte, caracteriza a assunção pela fonte pagadora do ônus do imposto devido pelo beneficiário, devendo ser considerada como líquida a importância paga, cabendo o reajustamento da base de cálculo do tributo.

BASE DE CÁLCULO.

O imposto deve ser apurado com base no valor bruto a ser pago, creditado, entregue, empregado ou remetido ao exterior. Caso a fonte pagadora não efetue a retenção do imposto de renda na fonte a que está obrigada, o rendimento colocado à disposição da pessoa física do beneficiário será considerado líquido, devendo proceder-se ao reajustamento da base de cálculo, assumindo a fonte pagadora o respectivo ônus do tributo.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. HIPÓTESES DE SONEGAÇÃO, FRAUDE E CONLUÍO.

A falta de apuração e recolhimento do ganho de capital, comprovada a ocorrência de sonegação, fraude e conluio, hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, autoriza a qualificação da multa de ofício.

Recurso voluntário de fls. 684/714 basicamente reafirma os pontos da impugnação, trazendo como argumentos de defesa:

- i) o fato da legislação não permitir à autoridade fiscal presumir que a fonte pagadora decidiu suportar o ônus financeiro do IRPF, de modo que tampouco lhe permite presumir que os pagamentos inspecionados foram executados de modo líquido do IRRF;
- ii) que a Autoridade Fiscal teria deixado de aplicar ao ganho de capital apurado os coeficientes de redução previstos na Lei nº 11.196/2005, art. 40, aplicável também aos não residentes no Brasil, visto que a legislação expressamente equipara residentes e não residentes para esse fim;
- iii) a ilegalidade da incidência de juros sobre as multas de ofício e isolada;

Ocorre que às fls. 720/734 o autuado se manifesta nos autos alegando FATO NOVO alegando que o auto de infração deve ser anulado considerando a ilicitude das provas das quais decorre a Autuação – provas produzidas no bojo da Operação Lava Jato.

Para tanto, alega a teoria dos frutos da árvore envenenada e menciona a Reclamação de nº 43.007/DF distribuída pelo Presidente Luís Inácio Lula da Silva na qual o STF reconheceu a imprestabilidade das provas colhidas no Juízo de origem, bem como a parcialidade do julgador. Menciona ainda decisão proferida pelo Ministro Toffoli em 06/09/2023 segundo a qual as causas que levaram ao reconhecimento da imprestabilidade dos elementos de prova da Odebrecht seriam objetivas, não se restringindo ao universo jurídico do reclamante, tendo concedido em definitivo e com efeito erga omnes a nulidade dos elementos de prova realizados a partir do acordo de leniência nº 5020175-34.2017.4.04.7000, celebrado pela Odebrecht em qualquer âmbito ou grau de jurisdição, seja na esfera criminal, eleitoral, em processos de improbidade administrativa, seja na esfera cível.

Salienta ainda que, com base nesse entendimento, tanto o Autuado quanto sua companheira teriam apresentado no STF petição requerendo a extensão dos efeitos da decisão do Ministro Toffoli ao caso concreto dos acusados, tendo sido tal pedido deferido no bojo de uma ação eleitoral em trâmite no DF para que as provas colhidas na Lava Jato fossem desconsideradas em todas as esferas.

Não foi aberta vista para que a Fazenda se manifestasse quanto aos novos fatos alegados.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Lílian Cláudia de Souza**, Relatora

I – ADMISSIBILIDADE DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Antes de adentrar ao mérito, é fundamental aferir o preenchimento dos pressupostos de admissibilidade do recurso voluntário apresentado pelo Autuado. Referido recurso é tempestivo, contudo, dele conheço parcialmente, exceto das alegações de ilegalidade. Explico.

Um dos tópicos do recurso apresentado versa sobre a ilegalidade da incidência de juros sobre as multas de ofício e isolada.

Ocorre que, quanto a esses questionamentos é importante frisar que o julgador administrativo está adstrito à aplicação das regras vigentes no ordenamento jurídico, de modo que qualquer arguição relativa a ilegalidades ou inconstitucionalidades não podem ser apreciadas no contencioso fiscal, devendo tal discussão ser remetida ao Poder Judiciário. Nesse sentido, destaco trecho do voto vencido do acórdão de nº 2202-008.460 de relatoria da Conselheira Sonia de Queiroz Accioly:

“Cumpre consignar ser vedado ao órgão julgador administrativo negar a vigência a normas jurídicas por motivo de alegada ilegalidade de lei, salvo nos casos previstos no art. 103-A da CF/88 e no art. 62 do Regimento Interno do CARF.

Nesse sentido, compete ao Julgador Administrativo apenas verificar se o ato administrativo de lançamento atendeu aos requisitos de validade e observou corretamente os elementos da competência, finalidade, forma e fundamentos de fato e de direito que lhe dão suporte, não havendo permissão para declarar ilegalidade ou inconstitucionalidade de leis.”

É ver ainda o teor da Sumula 02 do CARF, no mesmo sentido:

“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

II – DA NECESSIDADE DE CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA

Conforme exposto no relatório, o lançamento se baseou nos fatos apurados em ações criminais decorrentes da operação Lava Jato – mas não somente.

Ainda assim, a partir dessa premissa, o contribuinte trouxe aos autos FATOS NOVOS segundo os quais as provas ali produzidas foram declaradas NULAS em razão da incompetência e suspeição do Juízo. Foi ainda alegado que teria sido proferida decisão pelo STF aplicando os efeitos desse reconhecimento para um caso que envolve o Autuado em uma ação eleitoral em trâmite no DF na qual restou consignado que as provas não poderiam ser consideradas em nenhuma esfera jurídica. Abaixo é possível ver a construção do raciocínio do Autuado.

Inicialmente é requerida a anulação do auto de infração uma vez que decisão do STF teria reconhecido que as provas produzidas no âmbito da Operação Lava Jato seriam imprestáveis e nulas, haja vista que teriam sido colhidas por juiz incompetente e suspeito para a apuração dos fatos e ainda, que teria restado comprovado que as provas lá produzidas teriam sido alteradas e obtidas por meios ilícitos, a contaminar o conjunto probatório dos autos por derivação

à luz da teoria dos frutos da árvore envenenada, a exemplo das planilhas da Odebrecht que continham suposta relação de pagamento de propina a dezenas de pessoas.

Com base no exposto, o Autuado alega que os fatos apurados na Operação Lava Jato não podem servir de subsídio à presente autuação, visto que: i) o juiz que os apurou não detinha competência para tanto; ii) o juiz que os apurou era suspeito, ou seja, violou o dever de imparcialidade que norteia (ou deveria nortear) qualquer julgamento; iii) que as provas oriundas desses fatos são adulteradas e, portanto, ilícitas. Para validar tais pontos trouxe trecho da Reclamação de nº 43.2007, bem como argumentação segundo a qual o Art. 5º, LVI, CF veda a utilização em qualquer processo de provas obtidas por meios ilícitos e que a mesma lógica está reproduzida no Art. 30 da Lei 9.784/1999, que regulamenta o processo administrativo federal.

Como argumento de reforço, o Autuado noticia decisão proferida pelo Ministro Dias Toffoli, de 06/09/2023, segundo a qual a decisão obtida na Reclamatória de nº 43.007, distribuída por Luís Inácio Lula da Silva, foi estendida a diversas outras pessoas envolvidas na Operação Lava Jato em razão da imprestabilidade das provas nela colhidas uma vez que a causa que teria levado à essa conclusão – nulidade das provas – seria de origem objetiva, devendo assim ser estendidas a todos os feitos que se valeram tais elementos. Assim, o Ministro teria concedido a extensão da ordem em definitivo e com efeitos erga omnes para declarar a imprestabilidade dos elementos de prova obtidos a partir do acordo de leniência nº 5020175-34.201.4.04.7000, celebrado pela Odebrecht, e dos sistemas *Drousys* e *My Web Day B*, bem assim de todos os demais elementos que dele decorrem, em qualquer âmbito ou grau de jurisdição.

Por fim, a partir do entendimento do Ministro Toffoli, segundo o qual as provas obtidas na Operação Lava Jato seriam objetivamente imprestáveis, o Autuado apresentou junto ao STF petição de nº 12.644/DF requerendo a extensão dos efeitos da decisão proferida no âmbito da Reclamação de nº 43.007/DF às ações penais de nº 0600174-21.2021.6.07.0001, 0600024-69.2023.6.07.0001 e 1027623-75.2019.4.01.3400, em trâmite na Justiça Eleitoral do Distrito Federal. Em 18/06/2024 o Ministro Dias Toffoli deferiu o pedido, estendendo os efeitos da decisão da Reclamatória para declarar a imprestabilidade quanto ao Requerente dos elementos de prova obtidos a partir dos sistemas *Drousys* e *My Web Day B*, utilizados no acordo de leniência celebrado pela Odebrecht. Referida decisão teria reconhecido a imprestabilidade das provas em feitos de qualquer natureza.

Após essa alegação, datada de agosto de 2024, não foi aberta vista para que a Fazenda se manifestasse quanto aos novos fatos apresentados que, por serem novos, não poderiam ter sido abrangidos pelo TVF ou mesmo qualquer outra manifestação anterior do Fisco.

Assim, a meu ver, é imperioso que a Fazenda tome conhecimento dos novos fatos aduzidos e sobre eles se manifeste – e com o intuito de evitar qualquer alegação futura de possível nulidade – proponho que o feito seja convertido em diligência para manifestação fiscal e, após, seja aberta vista ao contribuinte para que, querendo, apresente réplica – no prazo legal – sobre as eventuais considerações realizadas pela Fazenda Pública.

Todavia, como a proposta de conversão dos autos em diligência restou vencida, passo à análise dos pontos apresentados no recurso admitido.

III – DAS ALEGAÇÕES DE NULIDADE

Superado o conhecimento, passemos a analisar as alegações preliminares de nulidade do lançamento.

Da nulidade da autuação fiscal em razão da imprestabilidade das provas colhidas no bojo da Operação Lava Jato

Como já salientado no tópico precedente, através de diversas manifestações nos autos, o Autuado alega que as provas obtidas na operação Lava Jato seriam nulas e, portanto, não poderiam ser consideradas no presente caso. Ocorre que, para o deslinde do presente feito tal afirmação é irrelevante. Isso porque, o que resta claro por meio da leitura do TVF é que os fatos que ensejaram a persecução penal são os mesmos fatos que ensejaram a fiscalização tributária e, apesar do TVF mencionar que a fiscalização inicialmente se baseou em tais FATOS, as conclusões obtidas na operação Lava Jato não são as únicas provas constantes nos autos para que se firme o juízo de convicção do julgador. Explica-se.

Ao se analisar as demonstrações financeiras das empresas envolvidas na operação é possível se concluir pela omissão das receitas que levaram à aquisição do imóvel, como restará melhor delimitado no tópico relativo ao mérito.

Ademais, o próprio TVF deixa muito claro que as informações contidas nos documentos da Lava Jato não foram os únicos documentos a subsidiar a Autuação, mas também todos os documentos apresentados pelo Autuado e demais fiscalizados, como por exemplo, cópia da matrícula do imóvel adquirido, recibos apresentados e cópia das declarações do imposto da pessoa física de João Santana, e ainda que não fosse o caso, é imperioso frisar a independência entre as esferas penal e administrativa.

O STJ possui entendimento pacificado no sentido de que somente a absolvição por atipicidade da conduta na seara criminal não afasta eventual apuração da responsabilidade tributária, exatamente em razão da independência entre as instâncias administrativas, civil e penal, salvo quando se verificar absolvição criminal por inexistência do fato por negativa de autoria, o que em momento algum aconteceu no caso em apreço. É ver decisões do STJ nesse sentido e também deste e. Tribunal Administrativo:

STJ

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL. ABSOLVIÇÃO NA ESFERA CRIMINAL POR ATIPICIDADE DA CONDUTA. APURAÇÃO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. POSSIBILIDADE. INDEPENDÊNCIAS DAS ESFERAS ADMINISTRATIVAS, CIVIL E PENAL. PRECEDENTES. INTIMAÇÃO. LEGALIDADE. REVISÃO DO JUÍZO. SÚMULA 7/STJ.

1. Tendo o recurso sido interposto contra decisão publicada na vigência do Código de Processo Civil de 2015, devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele previsto, conforme Enunciado Administrativo n. 3/2016/STJ.

2. A jurisprudência pacífica desta Corte Superior de Justiça é no sentido de que a absolvição por atipicidade da conduta na seara criminal não afasta eventual apuração da responsabilidade tributária, em razão da independência entre as instâncias administrativas, civil e penal, salvo quando se verificar absolvição criminal por inexistência do fato por negativa de autoria.

Citem-se: AgInt nos EDcl no AREsp 1.464.563/RS, rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 11/12/2020; HC 524.396/SP, rel. Min. Reynaldo Soares da Fonseca, Quinta Turma, DJe 22/10/2019.

3. "Em que pese a independência dos processos que correm na seara penal em relação à cível ou administrativa, a jurisprudência desta Corte admite a excepcional repercussão da absolvição da esfera criminal nos demais âmbitos, quando esta é baseada na negativa da autoria ou na inexistência do fato" (AgInt no REsp 1.328.837/RR, rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, REPDJe de 26/2/2019, DJe 25/2/2019).

4. Na espécie, diferentemente do alegado pelo recorrente, a Corte a quo firmou que a sentença penal absolutória considerou atípica a conduta, afastando o crime de sonegação, e concluiu pela legalidade da intimação, com base nos autos dos processos administrativos fiscais.

5. Inviável rever as referidas conclusões, no sentido das alegações recursais, sem o reexame do suporte fático dos autos - providência essa vedada no âmbito do recurso especial. Aplicação da Súmula 7/STJ.

6. Agravo interno não provido.

(AgInt nos EDcl no REsp n. 2.053.988/PR, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 16/10/2023, DJe de 18/10/2023.)

CARF

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Data do fato gerador: 06/08/2007 ABSOLVIÇÃO CRIMINAL. FALTA DE PROVAS. INDEPENDÊNCIA DAS ESFERAS PENAL E ADMINISTRATIVA. A esfera administrativa somente está vinculada à decisão no processo penal, quando o agente é absolvido por inexistência do fato típico ou pela comprovação de não o ter praticado. Quando a absolvição decorre da falta de provas, mantém-se a independência do processo administrativo.

(...)

Recurso Voluntário Negado

Número da decisão:3002-000.211

Processo: 11128.005534/2007-97

Por fim, no que tange à necessidade de anulação do trabalho fiscal em razão da extensão dos efeitos da decisão proferida pelo STF na Reclamação de nº 43.007/DF ao Autuado, a alegação não merece prosperar uma vez que a mencionada extensão não se refere ao caso sub judice, mas apenas e tão somente à 3 ações penais em trâmite na Justiça Eleitoral do DF, quais sejam: 0600174-21.2021.6.07.0001, 0600024-69.2023.6.07.0001 e 1027623-75.2019.4.01.3400. E, como restou delimitado na própria decisão juntada aos autos – fls. 2.630/2.632 – de lavra do Ministro Toffoli:

“Ressalto, no entanto, que nos feitos, seja de que natureza for, o exame a respeito do contágio de outras provas, bem como sobre a necessidade de se arquivar inquéritos ou ações judiciais – inclusive execuções penais – deverá ser realizado pelo juízo natural do feito, consideradas as balizas aqui fixadas e as peculiaridades do caso concreto.”

Assim, considerando a independência entre as esferas penal e administrativa, bem como a existência de outras provas constantes nos autos – como, a título exemplificativo, cópia da DIRPF apresentada pelo Autuado, recibos de pagamento das parcelas do imóvel, cópia da matrícula do bem – e ainda, estando às fls. 05/09 devidamente expostos os fundamentos legais do débito; e, no Relatório Fiscal do Auto de Infração – fls. 11/22, a autoridade fiscal ter descrito detalhadamente a natureza e as características dos fatos que levaram à fiscalização, conclui-se que o crédito tributário relativo ganho de capital na alienação de bens e imóveis no Brasil auferidos por residente no exterior não padece de qualquer vício de nulidade.

Por fim, a descrição da natureza jurídica do débito, a forma de sua apuração, os elementos examinados e documentos comprobatórios, todos acostados aos autos, são suficientes para que a plena ciência da exigência tributária que lhe está sendo imposta, não tendo sido, em nenhum momento, demonstrado pelo recorrente que o lançamento teria sido feito ao arrepio dos requisitos incrustados no art. 10 do Decreto nº 70.235/72 ou que tenham ocorrido quaisquer das causas de nulidade prevista no art. 59 daquele mesmo diploma.

Rejeito, pois, a alegação de nulidade.

IV – DO MÉRITO

Da possibilidade de aplicação do Art. 725 do RIR

A teor do que consta no TVF, a Autoridade Fiscal considerou que o ganho auferido pelo Autuado no montante de R\$ 905.969,44 foi líquido, “tendo em vista que os pagamentos foram feitos por João Santana sem as retenções devidas pela condição de não residente de Mauro Eduardo Uemura” (p.8 do TVF). Em face disso, entendeu ser pertinente o reajustamento da base de cálculo, tomando como base a norma prescrita no art. 725 do RIR/99.

Contudo, no entendimento da defesa, referida pretensão deveria ser rechaçada já que: i) não se pode presumir, a partir desse dispositivo, que a falta de retenção implica inferir que a fonte pagadora assumiu o ônus do imposto. Pelo contrário, ii) para que a fonte pagadora assumo o ônus do imposto, isso deve estar previsto contratualmente e que, no presente caso, o Fisco teria falhado em comprovar documentalmente que as partes deslocaram o ônus do tributo do

beneficiário - regra geral do IRRF da Lei nº 10.833/2003 - para a fonte pagadora - exceção, facultada pelo RIR, art. 725.

Aduz que o contrato firmado entre as partes fixa o preço sem expresso deslocamento da responsabilidade e que, portanto, não poderia tal responsabilidade decorrer de presunção legal não fixada em lei.

Por fim, alega outra falha grave na tese de cobrança esposada pela Fiscalização, segundo a qual a transação teria sido realizada mediante fraude e sonegação para se evitar a cobrança do IRPF. Todavia, a própria defesa deixa claro que as partes combinaram verbalmente um preço complementar ao constante no contrato escrito – fls. 700.

Ocorre que as alegações da defesa não merecem prosperar, como restou claro já da decisão de primeira instância da DRJ, de modo que tal decisão servirá como fundamento de decidir do presente acórdão:

Inicialmente, cabe tratar da legislação acerca da caracterização da condição de não residente.

Considera-se não residente no Brasil, para fins tributários, a pessoa física que se retira em caráter permanente do território nacional, na data da saída, com a entrega da Declaração de Saída Definitiva do País. Dispõe a Instrução Normativa SRF nº 208/2002:

Art. 3º Considera-se não-residente no Brasil, a pessoa física:

(...)

II - Que se retire em caráter permanente do território nacional, na data da saída, ressalvado o disposto no inciso V do art. 2º;

(...)

Art. 4º A partir do momento em que a pessoa física adquira a condição de residente ou de não-residente no País, dar-se-á o retorno à condição anterior somente quando ocorrer qualquer das hipóteses previstas nos arts. 2º ou 3º, conforme o caso.

(...)

Art. 9º A pessoa física residente no Brasil que se retirar em caráter permanente do território nacional no curso do ano-calendário deve, observado o disposto no art. 11-A:

I - Apresentar a Declaração de Saída Definitiva do País, relativa ao período em que tenha permanecido na condição de residente no Brasil no ano-calendário da saída, até o último dia útil do mês de abril do ano-calendário subsequente ao da saída definitiva, bem como as declarações correspondentes a anos-calendário anteriores, se obrigatórias e ainda não entregues; (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1008, de 09 de fevereiro de 2010)

No que tange à condição de não residente, o alienante MAURO EDUARDO UEMURA apresentou Declaração de Saída Definitiva do País em 04/06/2009, informando como data

da saída definitiva do país 09/05/2009 (Caracterização da Condição de Não-Residente, declaração nº 08/90.300.221).

Como registrado no Termo de Verificação Fiscal, o contribuinte e MÔNICA MOURA tinham conhecimento da condição de não residente no Brasil de MAURO EDUARDO UEMURA à época em que a TRANSAÇÃO foi efetuada, fato este não contestado na impugnação e comprovado pelas declarações por eles prestadas, a seguir reproduzidas.

Em interrogatório judicial realizado em 21/07/2016 no curso da ação penal nº 5019727-95.2016.404.7000 (doc. 805A - "INTERROGATÓRIO"), JOÃO SANTANA foi questionado acerca do pagamento feito através da conta SHELLBIL:

Juiz Federal:- Também tem um débito de cerca de 1 milhão de dólares em 19/06/2013, em favor de Mauro

Eduardo Uemura. Interrogado:- Sim, isso refere-se a parte de um pagamento de um apartamento que eu comprei. Esse senhor inclusive foi que me pediu que eu fizesse o pagamento no exterior porque ele era expatriado, era melhor fazer esse pagamento assim. Eu relutei, inclusive, não queria fazer, mas terminei fazendo.

Da mesma forma, MÔNICA MOURA declarou que MAURO EDUARDO UEMURA não era residente no Brasil:

Juiz Federal:- Também há um débito específico de cerca de 1 milhão de dólares em favor de Mauro Eduardo Uemura.

Interrogada:- E, foi um apartamento que nós compramos em São Paulo e na época o proprietário, que morava fora do Brasil, e tinha se separado recentemente de sua esposa, que continuava morando no Brasil, pediu que o pagamento fosse feito uma parte no Brasil, que seria a parte da esposa, exatamente a metade, e a outra parte fora do Brasil porque era a parte dele, que não tinha mais nem sequer... como chama, residência fiscal não, ele não tinha mais... ele não morava no Brasil, não pagava mais impostos. E eu, primeiro disse que não tinha como fazer isso, refutei, ele disse então que não interessaria a ele fazer o negócio. Como eu queria fazer o negócio eu acabei aceitando, isso é referente ao pagamento da metade, uma parte desse apartamento.

Acerca do responsável pela retenção e recolhimento do imposto incidente sobre o ganho de capital auferido por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, assim dispõe o art. 26 da Lei nº 10.833, de 29/12/2003:

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

À época da TRANSAÇÃO, JOÃO SANTANA, adquirente do imóvel, era residente e domiciliado no Brasil e tinha conhecimento de ser o alienante MAURO EDUARDO UEMURA residente ou domiciliado no exterior. Por conseguinte, era responsável por reter e recolher o imposto sobre o ganho de capital (art. 26 da Lei nº 10.833, de 2003 e art. 685, § 2º do RIR1999).

Ao tratar do sujeito passivo da obrigação principal, o art. 121 do CTN assim dispõe:

“Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - Contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - Responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.”

Assim, a sujeição passiva na relação jurídica tributária pode se dar na condição de contribuinte ou de responsável. Nos rendimentos sujeitos ao imposto de renda na fonte o beneficiário do rendimento é o contribuinte, titular da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos, a que se refere o art. 43 do CTN.

A fonte pagadora (no caso o adquirente), por expressa determinação legal, lastreada no parágrafo único do art. 45 do CTN, substitui o contribuinte em relação ao recolhimento do tributo cuja retenção está obrigada a fazer, caracterizando-se, nessa atividade, como responsável tributário:

“Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

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

Nos termos do art. 128 do CTN, a lei, ao atribuir a responsabilidade pelo pagamento do tributo à terceira pessoa vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, tanto pode excluir a responsabilidade do contribuinte como atribuir a este a responsabilidade em caráter supletivo:

“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.”

A fonte pagadora é a terceira pessoa vinculada ao fato gerador do imposto de renda, a quem a lei atribui a responsabilidade de reter e recolher o tributo.

Na retenção exclusiva na fonte, o imposto devido é retido pela fonte pagadora que entrega o valor já líquido ao beneficiário. Nesse regime, a fonte pagadora substitui o contribuinte desde o momento em que surge a obrigação tributária.

Logo, tendo o alienante do imóvel recebido rendimentos na condição de não residente, caberia ao adquirente efetuar a retenção e recolhimento do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital nos termos do art. 26 da Lei nº 10.833, de 29/12/2003.

(...)

Reajustamento da base de cálculo

O impugnante alega que para que a fonte pagadora assuma o ônus do imposto deve haver previsão contratual nesse sentido, não havendo, não poderia a fiscalização promover ao reajustamento da base de cálculo prevista no art. 725 do RIR/99.

Como já explicitado nesse voto, nos termos do art. 128 do CTN, a lei, ao atribuir a responsabilidade pelo pagamento do tributo à terceira pessoa vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, tanto pode excluir a responsabilidade do contribuinte como atribuir a esse a responsabilidade em caráter supletivo. No regime de retenção exclusiva na fonte, como é o caso do ganho de capital auferido por não residente no Brasil (art. 685 do RIR/99), o contribuinte tem sua responsabilidade excluída. A fonte pagadora é o responsável pelo recolhimento do imposto incidente sobre rendimentos tributados exclusivamente na fonte, não se podendo transferir tal responsabilidade para o contribuinte, o qual, por presunção legal, sempre receberá a quantia líquida, ou seja, já com o imposto descontado.

Assim, dispõe o art. 725 do RIR/99:

Art. 725. Quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, será considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recairá o imposto, ressalvadas as hipóteses a que se referem os arts. 677 e 703, parágrafo único.

A fonte pagadora fica obrigada ao recolhimento do imposto, ainda que não o tenha retido (art. 722 do RIR/1999). O art. 725 transcrito não estabeleceu a necessidade de assunção expressa por parte da fonte pagadora, podendo a assunção ser decorrente de ajuste contratual ou de mero inadimplemento da fonte em reter o imposto.

Assim, no caso de tributação exclusiva na fonte, se por qualquer motivo a fonte pagadora deixar de reter o Imposto de Renda na Fonte incidente sobre os rendimentos que pagar ou creditar, assume o ônus de recolher o imposto devido. Não altera o raciocínio se a assunção do ônus foi contratual e prévia ao pagamento ou se decorre da simples inadimplência da fonte em não reter o tributo na época própria. Desnecessária, pois, no caso em análise, a pesquisa da existência de cláusula contratual prevendo que o alienante receberia a quantia líquida.

Quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário, não efetuando a retenção do imposto exclusivo na fonte na época própria, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue será considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recairá o imposto (art. 725 do RIR/1999).

O Parecer Normativo Cosit nº 1, de 8 de agosto 1995, embora trate de caso específico, é plenamente aplicável ao caso para esclarecer quando a fonte pagadora assume o ônus do imposto de renda na fonte. Abaixo transcreve-se excerto do citado Parecer:

6. Alerta-se que o Regulamento do Imposto de Renda - RIR/94, em seu art. 791, atribui a responsabilidade pela retenção do imposto à fonte pagadora, surgindo, assim, a figura do responsável tributário que é o sujeito passivo a que se refere o art. 121, parágrafo único, inciso II, do Código Tributário Nacional.

8. Nesse sentido, a legislação do imposto sobre a renda recorre amplamente a esse modo de arrecadação do tributo, criando, para as fontes pagadoras dos rendimentos, a obrigação de reter e recolher o imposto sobre eles incidentes, conforme se constata pelo disposto nos arts. 919 e 796, ambos do RIR/94, que preceituam "in verbis":

"Art. 919. A fonte pagadora fica obrigada ao recolhimento do imposto, ainda que não o tenha retido. (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 103)"

"Art.796. Quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, será considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recairá o imposto, ressalvados os casos a que se referem os arts. 778, parágrafo único, e 786 (Lei nº 4.154/62, art. 5º)"

8.1. Logo, da interpretação dos dispositivos legais transcritos, não resta dúvida que a Lei, ao criar a obrigação de reter o imposto, atribuiu-a à fonte pagadora, pessoa física ou jurídica obrigada ao pagamento do rendimento, responsabilizando-a pelo respectivo recolhimento.

8.2. Assim, ao criar a obrigação de a fonte pagadora recolher o imposto devido na fonte, ainda que não o tenha retido, o legislador, no livre exercício da atividade legislativa, atribuiu à fonte pagadora a condição de responsável substituto, de quem passa a exigir o imposto em lugar do seu natural devedor: o beneficiário do rendimento. O contribuinte, nesse caso, é mero beneficiário, devendo suportar o ônus tributário, mas para ele a lei não cria a obrigação de pagar o imposto.

9. À luz desses comandos legais, pode-se afirmar que, caso a fonte pagadora não efetue a retenção do imposto a que está obrigada, o rendimento será considerado líquido, devendo ser efetuado o reajustamento da base de cálculo (item 8), assumindo a fonte pagadora o ônus do imposto. Nesse caso, a fonte pagadora deverá fornecer ao beneficiário o informe de rendimentos que evidencie o valor reajustado e o imposto correspondente.(g.n)

Em relação à matéria, merece ser citada a parte final do Parecer Normativo/CST nº 02/1980, dirigido aos rendimentos recebidos por pessoa jurídica, mas igualmente aplicável aos rendimentos das pessoas físicas:

4. Um aspecto a ser lembrado por estar relacionado à questão, é o de que em todos os casos de não retenção do imposto devido na fonte, seja este dedutível ou não em face do dispositivo ora interpretado, o rendimento deve ser considerado líquido para efeito de cálculo do imposto, devendo ser efetuado o reajustamento na forma explicitada pela Instrução Normativa SRF nº 004/80.

Quando a fonte pagadora deixa de efetuar a retenção e paga ao beneficiário o valor total do rendimento, tal montante assume a condição de valor líquido, uma vez que a tributação na fonte tem caráter definitivo. Portanto, mostra-se legalmente respaldado o procedimento de determinação da base de cálculo do imposto adotado pela autoridade atuante.

Registre-se que a ocorrência dos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, não é conflitante com o lançamento de ofício nos termos da legislação vigente acerca da matéria em comento, incluindo-se os arts. 722 e 725 do RIR/1999. Tanto é assim que a

Lei nº 10.426/2002, em seu art. 9º, prevê a duplicação do percentual da multa de que trata o inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, no caso de falta de retenção ou recolhimento do imposto pela fonte pagadora obrigada a sua retenção, havendo fraude, sonegação ou conluio:

Art. 9º Sujeita-se à multa de que trata o inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicada na forma de seu § 1º, quando for o caso, a fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição no caso de falta de retenção ou recolhimento, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Parágrafo único. As multas de que trata este artigo serão calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição que deixar de ser retida ou recolhida, ou que for recolhida após o prazo fixado.

Em relação ao caso dos autos, a ocorrência das situações previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964 será tratada no item seguinte relativo à multa de ofício qualificada.

Uma vez que o impugnante menciona o crime de apropriação indébita, vale lembrar que o Direito Penal se assenta em determinados princípios, entre os quais se distingue o princípio da legalidade. Esse está consubstanciado no art. 5º, inc. XXXIX da Constituição da República Federativa do Brasil e no art. 1º do Código Penal, que prescrevem que não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal.

Comete crime de apropriação indébita previsto no art. 168 do Código Penal, consoante o art. 11, a, da Lei nº 4.357/64, quem dolosamente não recolhe à União Federal imposto de renda retido na fonte.

Art. 11. Inclui-se entre os fatos constitutivos do crime de apropriação indébita, definido no art. 168 do Código Penal, o não-recolhimento, dentro de 90 (noventa) dias do término dos prazos legais:

a) das importâncias do Imposto de Renda, seus adicionais e empréstimos compulsórios, descontados pelas fontes pagadoras de rendimentos;

Em nenhum momento no Auto de Infração, no Termo de Verificação Fiscal ou no processo de representação fiscal para fins penais (16561.720060/2017-83) foi aventado o cometimento de crime de apropriação indébita. Dada a não retenção do imposto, não foi sequer citado como enquadramento dos fatos caracterizadores do ilícito no processo de representação fiscal para fins penais o art. 2º, inc. II da Lei nº 8.137/1990, que trata de crime contra a ordem tributária:

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - ...

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

Caso o sujeito passivo por substituição tributária deixe de reter, total ou parcialmente, o IRRF que lhe caberá recolher, posteriormente, quando o fisco vier a lhe exigir essa diferença, não poderá alegar que perdera a oportunidade de se ressarcir, ou de que isso lhe compromete o patrimônio, ou ainda que lhe afronta a capacidade contributiva. A legislação estabelece sua responsabilidade independentemente de que tenha havido retenção efetiva. Caso não queira arcar com a perda definitiva do imposto que deixou de reter, deverá o impugnante, por sua conta e risco, demandar do beneficiário o pagamento da diferença, recorrendo aos meios que o Direito lhe oferece.

A alegação de que os alienantes do imóvel à época em que o adquiriram eram residentes no Brasil e, portanto, esse foi adquirido com capitais nacionais, não produz efeito no sentido de elidir ou alterar o lançamento. A verificação da condição de residente ou não residente dos alienantes se dá na data da ocorrência do fato gerador do imposto. Não há disposição legal que preveja alteração da responsabilidade da fonte pagadora ou da tributação do ganho de capital por serem os alienantes residentes no Brasil quando eles adquiriram o imóvel.”

Da correção da base de cálculo

Quanto a esse ponto, a defesa entende que os fatores de redução previstos no Art. 40 da Lei 11.196/2005 deveriam ter sido aplicados ao presente caso, mesmo se tratando de pessoa não residente no Brasil tendo em vista que a Constituição Federal não faz distinção entre o residente e o não residente para esse fim.

Aduz que o tratamento igualitário decorreria do princípio constitucional da isonomia, independente da sua qualificação como residente ou não em território nacional.

Ocorre que, novamente, as alegações não procedem. Isso porque, o lançamento é uma atividade administrativa plenamente vinculada, nos moldes do Art. 142, CTN e, assim sendo, não comporta apreciação discricionária no tocante aos atos que integram a legislação tributária, cabendo à Administração apenas fazer cumpri-los, pelo que é defeso aos agentes públicos a aplicação de entendimentos contrários às orientações estabelecidas na legislação tributária.

Nesse sentido a lei aplicada ao caso é clara ao determinar que o referido fator de redução somente se aplica aos residentes do país.

Mais uma vez, em razão da clareza dos fundamentos da decisão da DRJ, suas razões de decidir integram o presente acórdão:

O alienante era na data da TRANSAÇÃO não residente no Brasil. As alíquotas do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza auferidos por residentes e domiciliados no exterior aplicam-se sobre os rendimentos brutos (art. 713 do RIR/1999, matriz legal: art. 97, § 3º do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943), no momento do pagamento, do crédito, da entrega, do emprego ou da remessa dos rendimentos (art. 100 do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943), ressalvado o disposto no art. 705, parágrafo único do RIR/1999, que permite a dedução das despesas previstas em seu art. 50 para apuração da base de cálculo dos rendimentos produzidos por bens imóveis situados no Brasil (rendimentos de aluguéis), mediante comprovação.

Art.713. As alíquotas do imposto de que trata este Capítulo incidirão sobre os rendimentos brutos, ressalvado o disposto no art. 705, parágrafo único (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 97, §3º). (g.n)

O Capítulo V do Título I (TRIBUTAÇÃO NA FONTE), do Livro III (TRIBUTAÇÃO NA FONTE E SOBRE OPERAÇÕES FINANCEIRAS) do RIR1999, que compreende os arts. 682 a 716, trata dos RENDIMENTOS DE RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR.

Como se observa, há expressa disposição legal para, no caso específico de apuração do imposto de renda retido na fonte sobre rendimentos, ganhos de capital e demais proventos recebidos por residentes e domiciliados no exterior, que se aplique a alíquota sobre os rendimentos brutos, sem deduções.

A Instrução Normativa SRF nº 208, de 2002, clarifica, entre outras, as leis que dispõem sobre a tributação, pelo imposto de renda, dos rendimentos recebidos e dos ganhos de capital apurados no País por pessoa física não residente no Brasil. A citada Instrução Normativa, em seu artigo 26, vigente à época, sobre o ganho de capital de não residente, assim estabelece:

Ganhos de capital de não-residente

Art. 26. A alienação de bens e direitos situados no Brasil realizada por não residente está sujeita à tributação definitiva sob a forma de ganho de capital, segundo as normas aplicáveis às pessoas físicas residentes no Brasil.

§ 1º O ganho de capital é determinado pela diferença positiva entre o valor de alienação e o custo de aquisição do bem ou direito.

§ 2º O custo de aquisição dos bens ou direitos adquiridos:

I - até 1995 pode ser atualizado com base nos índices constantes no Anexo I.

II - a partir de 1996 não está sujeito a atualização.

§ 3º O valor de aquisição do bem ou direito para fins do disposto neste artigo deve ser comprovado com documentação hábil e idônea.

§ 4º Na impossibilidade de comprovação, o custo de aquisição é:

I - apurado com base no capital registrado no Banco Central do Brasil, vinculado à compra do bem ou direito;

II - igual a zero, nos demais casos. § 5º Na apuração do ganho de capital de não-residente não se aplicam as isenções e reduções previstas para o residente no Brasil. (g.n)

Art. 27. O imposto sobre o ganho de capital é:

I - determinado à alíquota de quinze por cento, ressalvada a existência de acordo, tratado ou convenção firmado entre o Brasil e o país de residência do alienante;

II - recolhido pelo alienante ou seu procurador na data da alienação.

O impugnante contesta a não aplicação dos fatores de redução previstos no art. 40 na Lei nº 11.196/2005 para apuração do imposto em comento, alegando que embora o referido

comando normativo disponha que a norma se aplica às pessoas físicas residentes no Brasil, a Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988, em seu art. 5º, caput, estabelece como uma das Cláusulas Pétreas a igualdade de todos perante a lei. Alega que a norma deve ser aplicada aos não residentes, uma vez que a Lei nº 9.249/1995, art. 18, introduziu no sistema jurídico-tributário a regra segundo a qual "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" Alega ainda que os fatores de redução não são benefícios fiscais, mas índices de correção do custo de aquisição, dada a inflação no período.

Transcreve-se o art. 40 da Lei nº 11.196, de 2005:

Art. 40. Para a apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda incidente sobre o ganho de capital por ocasião da alienação, a qualquer título, de bens imóveis realizada por pessoa física residente no País, serão aplicados fatores de redução (FR1 e FR2) do ganho de capital apurado.(g.n.)

§ 1o A base de cálculo do imposto corresponderá à multiplicação do ganho de capital pelos fatores de redução, que serão determinados pelas seguintes fórmulas:

I - $FR1 = 1/1,0060m1$, onde "m1" corresponde ao número de meses-calendário ou fração decorridos entre a data de aquisição do imóvel e o mês da publicação desta Lei, inclusive na hipótese de a alienação ocorrer no referido mês;

II - $FR2 = 1/1,0035m2$, onde "m2" corresponde ao número de meses-calendário ou fração decorridos entre o mês seguinte ao da publicação desta Lei ou o mês da aquisição do imóvel, se posterior, e o de sua alienação.

§ 2o Na hipótese de imóveis adquiridos até 31 de dezembro de 1995, o fator de redução de que trata o inciso I do § 1o deste artigo será aplicado a partir de 1o de janeiro de 1996, sem prejuízo do disposto no art. 18 da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988.

Como se observa, o art. 40 transcrito, em seu caput, prevê e delimita a aplicação dos fatores de redução do ganho de capital apurado por alienação de bens imóveis por pessoa física residente no País. No que concerne aos rendimentos e ganho de capital auferidos por não residente, como já explicitado, não se aplicam as isenções e reduções previstas para o residente no Brasil, incidindo a alíquota sobre os rendimentos brutos.

De acordo com o art. 17, inc. I da Lei nº 9.249, de 1995, a partir de 31/12/1995 não se aplica qualquer correção do custo de aquisição. Os fatores de redução aplicados sobre o ganho de capital apurado por alienação de bens imóveis por pessoa física residente no País, não se tratam de índices de correção do custo de aquisição. Os referidos fatores reduzem a base de cálculo e, conseqüentemente, o imposto sobre ganho de capital. Somente a lei pode estabelecer a redução de tributos, e a fixação de sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65 do CTN (art. 97, inc. II e IV, do CTN). Não há dispositivo de lei que preveja a aplicação dos fatores de redução para apuração do imposto sobre ganho de capital auferido por não residente.

O art. 18 da Lei nº 7.713, de 1988, estabelece que para apuração do valor a ser tributado, no caso de alienação de bens imóveis por pessoas físicas residentes ou domiciliados no

Brasil (art. 1º da mesma Lei), poderá ser aplicado um percentual de redução sobre o ganho de capital apurado, segundo o ano de aquisição ou incorporação do bem, de acordo com a tabela nele apresentada. Observe-se que para imóveis adquiridos até 1969 o percentual de redução é de 100%, o que equivaleria a uma isenção.

As deduções, os fatores de redução da base de cálculo e as isenções não podem ser estendidos a situações que não preencham rigorosamente as condições e os requisitos estabelecidos em Lei. O art. 18 da Lei nº 9.249, de 1995, não prevê expressamente que seriam aplicados aos não residentes as deduções ou os fatores de redução previstos na legislação para os residentes. Registre-se que o art. 97, §3º, do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, está em vigor.

Quanto à alegação de que a não aplicação dos fatores de redução aos não residentes configuraria transgressão à Constituição da República Federativa do Brasil, importa esclarecer que, a autoridade administrativa, por força de sua subordinação ao poder vinculado ou regrado, deve limitar-se à aplicação da lei, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da legalidade ou constitucionalidade da norma legal. Sobre este princípio vale transcrever as palavras do mestre Helly Lopes Meirelles:

“O agente público fica inteiramente preso ao enunciado da Lei, em todas as suas especificações... a liberdade de ação do administrador é mínima, pois terá que se ater à enumeração minuciosa do Direito Positivo.” (Meirelles, Helly Lopes. Direito Administrativo Brasileiro, 19ª ed. - São Paulo, Revista dos Tribunais, 1994, pág. 101).

Por força do princípio da hierarquia, a autoridade julgadora de primeira instância no processo administrativo fiscal tem sua liberdade de convicção restrita aos entendimentos expedidos em leis em pleno vigor, atos normativos do Ministro de Estado da Fazenda e do Secretário da Receita Federal, não cabendo manifestar-se sobre eventual ferimento, por parte de dispositivos da legislação, a princípios insculpidos na Constituição Federal.

Sobre a arguição de inconstitucionalidade, o Parecer Normativo CST nº 329, de 1970, determina:

“Iterativamente tem esta Coordenação se manifestado no sentido de que a arguição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites de sua competência o julgamento da matéria, do ponto de vista constitucional.”

Assim, não se apreciará os itens em que o impugnante alega inconstitucionalidade ou ilegalidade de dispositivo legal, por extrapolar a competência da autoridade administrativa.

O tratamento tributário dado pela fiscalização seguiu os preceitos legais pertinentes à espécie. Assim, não há como acolher a tese defendida de que houve transgressão a princípios jurídicos e a legislação vigente.

Da necessidade de aplicação da penalidade menos gravosa – retroação benigna

Muito embora tal argumento não conste do recurso voluntário do Autuado, ele foi levantado da tribuna e, ainda que não tivesse sido o caso, trata-se de matéria que deve ser apreciada pelo julgador de ofício.

De acordo com o auto de infração foi imposta multa majorada em 150% a partir da previsão contida no Art. 44, I e §1º da Lei 9.430/96 com redação dada pelo Art. 14 da Lei 11.488/07, *in verbis*:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:(Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;(Vide Lei nº 10.892, de 2004)(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

I - (revogado);

Ocorre que o Art. 8º da Lei 14.689/2023 alterou a redação do Art. 44 da Lei 9.430/96, nos moldes abaixo:

Art. 8º O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 44.

.....

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de:

.....

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

Assim, tem-se que com a superveniência do art. 8º da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, que deu nova redação ao art. 44, da Lei nº 9.430/96, cujo assunto tratado é a multa qualificada – há um novo limite para a majoração da penalidade, agora de 100% (e não mais de 150%).

Assim, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN que determina que “a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática”, deve o

percentual da multa de ofício qualificada, se limitar a 100% em razão da retroatividade da legislação mais benéfica.

V – DO DISPOSITIVO

Ante o exposto, fui vencida na conversão dos autos em diligência, de modo que conheço parcialmente do recurso, exceto das alegações inconstitucionalidades e ilegalidades, e, na parte conhecida, dou provimento parcial apenas para determinar a redução da multa qualificada, considerada a retroatividade benigna.

Assinado Digitalmente

Lílian Cláudia de Souza

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro **Thiago Buschinelli Sorrentino**

Senhora Presidente, peço licença aos colegas que entendem de modo diverso, mas não observo a aplicação direta e linear da decisão proferida nos autos da Pet 12.644 ao presente recurso voluntário.

Inicialmente, é necessário reiterar que as decisões judiciais serão estritamente cumpridas em seus termos, por este órgão julgador.

Nesse sentido, dispõe os arts. 322, § 2º e 485, § 3º do CPC/2015:

Art. 322. [...]

[...]

§ 2º A interpretação do pedido considerará o conjunto da postulação e observará o princípio da boa-fé.

Art. 489. [...]

[...]

§ 3º A decisão judicial deve ser interpretada a partir da conjugação de todos os seus elementos e em conformidade com o princípio da boa-fé.

No caso em exame, lê-se na decisão judicial a seguinte conjugação entre o relatório sobre o pedido, de um lado, e o dispositivo, do outro, verbatim:

Trata-se de pedido formulado por J. C. S. F. e M. R. C. M., por meio do qual requer a extensão às Ações Penais nº 0600174-21.2021.6.07.0001, nº 0600024-69.2023.6.07.000 e nº

1027623-75.2019.4.01.3400, atualmente em trâmite perante a Justiça Eleitoral do Distrito Federal, dos efeitos da decisão que declarou a imprestabilidade, quanto ao reclamante original, dos elementos de prova obtidos a partir dos sistemas [...] e [...], utilizados no Acordo de Leniência [...] celebrado pela [...].

[...]

Em face do exposto, defiro o pedido constante desta petição e estendo os efeitos da decisão proferida na Reclamação 43.007/DF para declarar a imprestabilidade, quanto aos ora requerentes, dos elementos de prova obtidos a partir dos sistemas [...] e [...], utilizados no Acordo de Leniência celebrado pela [...].

A conjugação do relato acerca do pedido, e do respectivo dispositivo, indicam que o pedido fora feito especificamente em relação às ações penais específicas e descritas. Uma eventual transcendência dos fundamentos determinantes da decisão a outros feitos necessitaria de previsão expressa nessa ou em outra decisão judicial expressa, pois o dispositivo, que é vinculante, deve ser lido conforme o escopo do pedido, que, ao menos segundo as informações ora disponíveis, não se refere a feitos fiscais (cf., e.g., a Rcl. 3.014).

Nesse contexto, e renovando novamente o pedido de licença àqueles que pensam de modo diverso, adiro ao entendimento exposto pela Presidente, no sentido da inaplicabilidade direta e linear da decisão judicial indicada, ao presente julgamento.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino