



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720079/2014-87
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.348 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 6 de outubro de 2022
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
HOSPITAL E MATERNIDADE SANTA JOANA S/A

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL. MULTA QUALIFICADA. CONHECIMENTO. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO DEMONSTRADA. IMPOSSIBILIDADE.

Não se conhece de recurso especial quando os precedentes comparados tenham tratado de autuações sob contextos jurídicos essencialmente diversos.

O acórdão recorrido discutiu a aplicação da multa qualificada no contexto de uma autuação que pretendeu a glosa despesas com remuneração de debêntures por entender aplicável a presunção legal de distribuição disfarçada de lucros. Tal racional não se compara ao do paradigma apontado, que tratou da aplicação de multa qualificada no contexto de autuação fiscal de glosa de despesas com remuneração de debêntures em que a própria emissão foi posta em dúvida, sob a acusação de não ter sido efetiva e de ter ocorrido apenas “no papel”.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2010

RENDIMENTOS DE DEBÊNTURES. REQUALIFICAÇÃO PARA DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. IRRF. DEDUÇÃO. CONSEQUÊNCIA LÓGICA.

Se a autoridade fiscal promove uma requalificação dos fatos e passa a tratar como distribuição de lucros uma operação que o sujeito passivo tributou como sendo remuneração de debêntures, com retenção de imposto de renda exclusiva de fonte, os valores devidos corresponderão ao da operação tal como requalificada, permitindo-se portanto o cômputo do IRRF comprovadamente pago como dedução dos valores a serem exigidos.

Afastando-se a natureza de remuneração de debêntures dedutíveis, deixa de ser pertinente todo o valor de IRRF retido sobre a operação, fazendo-se necessário abater da exigência fiscal o montante recolhido sob tal rubrica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial da Fazenda Nacional, apenas em relação à matéria “dedução de IRRF”, e conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. Votou pelas conclusões, quanto ao recurso da Fazenda Nacional, a conselheira Edeli Pereira Bessa. No mérito, acordam em: (i) relativamente ao recurso da Fazenda Nacional, por maioria de votos, negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes que votaram por dar-lhe provimento; e (ii) relativamente ao recurso do Contribuinte, por maioria de votos, dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por negar-lhe provimento. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes. Entretanto, findo o prazo regimental, o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes não apresentou a declaração de voto, que deve ser tida como não formulada, nos termos do §7º do artigo 63 do Anexo II da Portaria MF 343/2015 (RICARF/2015).

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pelo contribuinte em face do acórdão 1402-002.265, de 09 de agosto de 2016, integrado sem efeitos infringentes pelo acórdão de embargos 1402-004.009, de 13 de agosto de 2019, assim ementados e decididos:

Acórdão recorrido 1402-002.265

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

RENDIMENTOS DE DEBÊNTURES. DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS. NEGÓCIOS EM CONDIÇÕES DE FAVORECIMENTO DE PESSOA LIGADA.

Presume-se distribuição disfarçada de lucros o negócio pelo qual a pessoa jurídica realiza com pessoa ligada qualquer negócio em condições de favorecimento, assim entendidas as condições que sejam mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros.

Enquadra-se nesta situação a emissão de debêntures feita exclusivamente em favor dos acionistas da companhia fechada, quando a remuneração é composta unicamente de participação dos lucros, em percentuais estratosféricos para operações desta natureza.

IRRF. DEDUÇÃO DO VALOR PAGO. DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS.

Das despesas que foram pagas a título de remuneração das debêntures, com retenção de imposto de renda exclusiva de fonte, uma parte delas, após a incidência do IRPJ e da CSLL, revela-se como lucros passíveis de distribuição, os quais não estariam sujeitos à retenção do imposto por ocasião de sua distribuição. No caso, a própria fiscalização requalificou os valores pagos como distribuição disfarçada de lucros. Assim, para restabelecer a verdade dos fatos, cabe o estorno da parte do imposto de renda, indevidamente retido na fonte e comprovadamente pago, que corresponda proporcionalmente à parcela que poderia ser distribuída com isenção.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE ATRIBUÍDA A ADMINISTRADOR DA PESSOA JURÍDICA. ART. 135, III, DO CTN. SIMPLES INADIMPLMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

A simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa. Precedente do STJ no REsp 1.101.728/SP julgado no rito do art. 543-C do CPC/1973. O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente. Inteligência do Enunciado nº 430 da Súmula do STJ.

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. DISCUSSÃO. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE COMPETÊNCIA.

Incabível na esfera administrativa a discussão de que uma determinada norma legal não é aplicável por ferir princípios constitucionais, pois essa competência é atribuída exclusivamente ao Poder Judiciário, na forma dos artigos 97 e 102 da Constituição Federal. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO.

A vedação quanto à instituição de tributo com efeito confiscatório é dirigida ao legislador e não ao aplicador da lei.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. MANUTENÇÃO DA CONDUTA INFRACIONAL APÓS AUTUAÇÕES ANTERIORES, MAS REFERENTE A FATOS GERADORES OCORRIDOS ANTES DA LAVRATURA DO PRIMEIRO AUTO DE INFRAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Constatando-se que o lançamento trata de fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2010, e os lançamentos realizados foram formalizados posteriormente, respectivamente nos anos-calendário de 2012 e 2013, não há como considerar que, somente com base nesses elementos, se qualifique a penalidade, mormente quando, diante dos mesmos fatos, a Fiscalização não qualificou a penalidade nas autuações anteriores referente aos mesmos fatos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2010

REDUÇÃO DOS LUCROS POR REMUNERAÇÃO DE DEBÊNTURES. DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS.

São indedutíveis, devendo ser adicionados à base de cálculo da CSLL, os valores pagos a título de remuneração de debêntures, tendo em vista os contornos de artificialidade presentes na operação, e a expressa previsão legal de tributação, por esta contribuição, dos lucros distribuídos disfarçadamente.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2010

ARROLAMENTO PARA FINS DE CONTROLE. POSSIBILIDADE.

Na esteira das decisões proferidas pelos tribunais superiores e nos termos da legislação, é lícito o arrolamento de bens como medida acautelatória, sempre que o crédito tributário total lançado contra o sujeito passivo exceder 30% do seu patrimônio conhecido.

Recurso Provido em Parte.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso nas questões atinentes a confisco e a inconstitucionalidade de lei, rejeitar as preliminares de nulidade do lançamento e da decisão de primeira instância, e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para deduzir do imposto apurado o valor correspondente a 82,50% do IRRF incidente sobre a remuneração paga e reduzir a multa de ofício ao percentual de 75%. Por maioria de votos, excluir os sócios pessoas físicas do polo passivo da obrigação jurídico-tributária. Vencido nessa matéria o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto que votou por manter a responsabilidade dos coobrigados.

Acórdão de embargos 1402-004.009

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

EMBARGOS INOMINADOS. NOVO PRONUNCIAMENTO PARA CORRIGIR INEXATIDÃO MATERIAL.

Constatado que há inexatidão material no acórdão embargado, prolata-se nova decisão para sanar tal vício.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos, sem efeitos infringentes, para correção do erro material presente no acórdão nº 1402-002.265, alterando o valor a ser deduzido do IRPJ lançado de R\$ 3.705.658,68 para R\$ 3.596.668,71.

O auto de infração em discussão visa à cobrança de IRPJ e CSLL referente ao ano-calendário de 2010, com multa de ofício qualificada, sobre a glosa de despesas com remuneração de debêntures não conversíveis ações e sem vencimento pré-fixado, emitidas no ano-calendário de 1998. Referidos títulos foram adquiridos exclusivamente pelos sócios da emitente e sua remuneração se dava pela participação nos lucros, inicialmente de 50%, tendo sido elevada posteriormente para 65% do lucro (AGE de 02.06.1999) e 85% do lucro (AGE de 07.01.2002).

A autoridade fiscal concluiu “*pela descaracterização da operação da fiscalizada como emissão de debêntures e caracterização como distribuição disfarçada de lucros*” (fl. 438) e indicou como enquadramento legal da infração os dispositivos que tratam da distribuição disfarçada de lucros -- Enquadramento Legal: art. 3º da Lei nº 9.249/95; Arts. 247, 249, inciso I, 251, 464, inciso VI, 465, 466, e 467, inciso V do Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/99 (aprovado pelo Decreto 3.000/1999) (fl. 410)..

O acórdão recorrido manteve os principais de tributos lançados, mas permitiu a dedução do IRRF incidente sobre o valor pago a título de remuneração de debêntures e excluiu a qualificação da multa.

A Fazenda Nacional contesta (i) a possibilidade de dedução do IRRF incidente sobre o valor pago a título de remuneração de debêntures, apontando como paradigma os acórdãos 1301-001.979 e 1202-00.335; e (ii) a desqualificação da multa de ofício, apontando como paradigma o acórdão 1202-00.728.

Abaixo transcrevo trecho do despacho de admissibilidade que deu seguimento integral ao recurso especial da Fazenda Nacional:

Possibilidade de dedução do IRRF incidente sobre o valor pago a título de remuneração de debêntures

O recurso especial traz a afirmação de que o acórdão recorrido concluiu pela possibilidade de deduzir, do total de IRPJ lançado contra o contribuinte HOSPITAL E MATERNIDADE DANTA JOANA S/A, parte dos valores recolhidos a título de IRRF no momento do pagamento da remuneração de debêntures a EDUARDO RAHME AMARO, ANTONIO RAHME AMARO e EDMA HUESPE DE AMARO, únicos acionistas do contribuinte e únicos beneficiários das debêntures emitidas.

A este respeito, depreendem-se do voto condutor do Acórdão no 1402-002.265 as seguintes passagens:

"No mais, corroboro o entendimento firmado pelo Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé no que diz respeito à **desconsideração da operação como um todo, implicando, por conseguinte, a dedutibilidade de parte do imposto de renda na fonte retido quando da ocasião do pagamento da remuneração das debêntures**. Peço então vênia ao ilustre Conselheiro a fim de adotar como razões de decidir o fundamento de seu voto:

(...)

Por fim, retomando a observação anteriormente feita, **o fato de se dar aos valores pagos o tratamento de lucros distribuídos implica, a meu modo de ver, a possibilidade de aproveitamento do imposto de renda retido na fonte efetivamente pago, nos moldes que a seguir se discorrerá, uma vez que tal imposto, ou ao menos parte dele, não seria devido na hipótese de distribuição de lucros**. Vale observar que, no caso, é incontestável que a fiscalização requalificou os fatos, e, neste sentido, já me manifestei em outras ocasiões que a requalificação deve ser feita de modo integral. Neste sentido, por exemplo, as seguintes ementas em acórdãos de minha relatoria:

(...)

Transcrevo a seguir o teor de minha manifestação a respeito no âmbito do segundo precedente acima mencionado (Acórdão 1102-00.659), o qual trata especificamente de debêntures com características substancialmente equivalentes às aqui discutidas, igualmente subscritas apenas por sócios pessoas físicas, e em que a pessoa jurídica, em face dos valores lançados de ofício, igualmente submeteu-se à tributação pelo IRPJ à alíquota total de 25% (considerados a alíquota básica mais o adicional) e pela CSLL à alíquota de 9%:

"Para finalizar, com relação ao IRRF, entendo assistir parcial razão à recorrente.

É que desde a edição da Lei nº 9.249/95, estabeleceu o legislador a isenção do imposto de renda na distribuição de lucros já tributados na pessoa jurídica, como forma de evitar uma dupla incidência sobre os mesmos resultados. Entretanto, a recorrente deu aos valores pagos aos sócios o tratamento de participações atribuídas a debêntures, as quais, por não serem tributadas na pessoa jurídica, sofrem a incidência do imposto de renda na fonte por ocasião do pagamento.

(...)

Assim, na esteira também dos precedentes citados pela recorrente, **entendo que, ao se restabelecer a verdade dos fatos, deve-se fazê-lo de modo integral, permitindo a compensação de tributos comprovadamente recolhidos, e que não precisariam sê-lo**, de sorte que a exigência da submissão desta compensação à apresentação de DCOMP por parte da recorrente, como pontuou a decisão recorrida, não se justifica em casos como este. (...)

Entretanto, o provimento deve ser apenas parcial, neste mister, e explico por quê.

É que não é à totalidade dos valores pagos a título de participação de debenturistas que se pode aplicar a isenção de imposto como lucros distribuídos.

Os lucros que poderiam ser disponibilizados com isenção correspondem tão somente a 66% dos valores considerados como participação de debenturistas, em razão justamente da incidência do IRPJ e da CSLL aqui exigidos de ofício (25% + 9% = 34%).

Tomando-se como exemplo uma “participação de debenturistas” igual a R\$100,00, ao considerá-las indedutíveis, e tributá-las a 34%, vemos que restam, na verdade, contabilmente, somente R\$66,00 para distribuição isenta.

Por outro lado, ao promover a distribuição daqueles R\$100,00, a empresa tributou pelo IRRF a 20%, de modo que os debenturistas receberam, líquido, tão somente R\$80,00.

*Ocorre assim que, do valor de R\$80,00 recebido, a parcela de R\$66,00 não precisaria ter sido submetida à tributação pelo IRRF, porque oriunda de lucros já tributados na pessoa jurídica. A parcela restante, por sua vez, à toda evidência, não tem origem em lucros contábeis tributados na pessoa jurídica, não havendo razão para que seja agraciada com qualquer espécie de isenção. **Portanto, do IRRF pago, precisamente 82,50% (R\$66,00 dividido por R\$80,00) deve ser abatido na presente autuação, sendo incabível o aproveitamento dos restantes 17,50% do IRRF pago.***

A dedução desta parcela de 82,50% do IRRF pago, conforme já restou assentado no Acórdão nº 101-95.588 (Embargos de Declaração interpostos contra o Acórdão nº 101-94.986), deve ser feita diretamente do crédito tributário lançado, alcançando proporcionalmente, portanto, os consectários legais.

(...)

(...)

*Desse modo, e em razão de todo o exposto, **dou parcial provimento ao recurso voluntário, para reduzir, do valor do imposto de renda lançado em 2010, o montante de R\$ 3.705.658,68, correspondente à parcela de 82,50% do valor do imposto retido na fonte sobre as importâncias pagas a título de remuneração das debêntures.*** (grifou-se)

De fato, verifica-se que o acórdão recorrido, ao apreciar a questão, concluiu que os valores recolhidos a título de IRRF poderiam ser aproveitados, no percentual de 82,50% do total pago, no bojo do próprio lançamento tributário objeto dos presentes autos, atinente ao IRPJ e à CSLL exigíveis em face da pessoa jurídica emissora das debêntures.

No que diz respeito ao primeiro acórdão indicado como paradigma pela recorrente, é incontroversa a existência de similitude fática com o caso concreto esquadrihado pelo acórdão recorrido. Os dois julgados examinam exatamente a mesma operação, realizada pelo contribuinte HOSPITAL E MATERNIDADE SANTA JOANA S/A.

Conforme consta do relatório de ambos os acórdãos, o contribuinte emitiu as debêntures objeto de contestação pela Fiscalização em 1998 e pagou remuneração relativa a elas nos anos seguintes. O Acórdão nº 1301-001.979, paradigma trazido pela recorrente, foi proferido nos autos do processo administrativo fiscal nº 16561.720156/2012-37, que cuida de créditos tributários de IRPJ e CSLL lançados contra o contribuinte por conta dos efeitos do pagamento de remuneração das debêntures verificados no ano-calendário de 2007. Já o acórdão recorrido analisa exatamente a mesma infração tributária, mas em

relação à diminuição da base tributável de IRPJ e de CSLL apurados no ano-calendário de 2010.

Comprovada a total identidade fática entre as decisões, verifique-se o que dispõe o voto condutor do Acórdão nº 1301-001.979 em relação à questão da compensação do IRRF (recolhido no pagamento de remuneração de debêntures aos acionistas do contribuinte) com os créditos de IRPJ lançados naqueles autos:

"Finalmente, a recorrente reitera seu pedido de que o imposto de renda na fonte, incidente sobre as supostas remunerações de debêntures, seja empregado para reduzir o valor do IRPJ lançado.

Também aqui descabido seu pleito.

A caracterização das remunerações atribuídas a debêntures como, na verdade, lucros distribuídos disfarçadamente aos sócios tem como efeito que tais valores sejam tidos por indedutíveis para fins tributários. Se a interessada recolheu imposto incidente na fonte, e, agora, entende que tal recolhimento seria indevido, cumpre-lhe pleitear a repetição do indébito pelas vias próprias, a saber, o pedido de restituição ou a declaração de compensação.

Em adição a isto, ressalto que o imposto de renda retido na fonte é considerado antecipação do imposto devido pelo beneficiário do rendimento, sendo aquele beneficiário o contribuinte de fato. Foi nesse sentido que o julgador de primeira instância negou o pedido, por considerar que o Hospital e Maternidade Santa Joana S/A não é o titular desse imposto, ao qual corresponderiam receitas tributáveis, mas mero responsável pelo recolhimento. Neste processo não se cuida de como teriam sido apresentadas as declarações de rendimentos das pessoas físicas sócias do Hospital e Maternidade Santa Joana, se os supostos rendimentos de debêntures teriam lá sido considerados tributáveis e se o imposto retido na fonte teria sido empregado como antecipação do imposto devido pelas pessoas físicas. Desta forma, sem a prova de qual teria sido a destinação dada a esse imposto retido por aqueles que sofreram o ônus da retenção, resta impossível, também por esta vertente, o atendimento ao pleito da recorrente." (grifou-se)

Como afirmado pela recorrente, o acórdão paradigma, embora apreciando o mesmo contexto fático e a mesma infração tributária, efetivamente chegou a conclusão distinta da abraçada pelo acórdão recorrido em relação ao cabimento de compensação do IRRF recolhido pelo contribuinte, na qualidade de responsável, com o IRPJ lançado nos autos de infração.

Ao contrário da decisão recorrida, o Acórdão nº 1301-001.979 entende incabível a realização de tal procedimento, ponderando que o IRRF pago é uma antecipação do imposto devido pelas pessoas físicas (verdadeiros contribuintes) e recolhido pelo autuado na condição de mero responsável. Assim, diante da desconsideração da operação de emissão de debêntures e do posterior pagamento periódico de remuneração às pessoas físicas, se estas desejam ser ressarcidas em relação aos valores recolhidos a título de IRRF, deveriam apresentar o pleito ao Fisco pelas vias próprias (pedido de restituição ou declaração de compensação).

Sendo assim, verifica-se que a Fazenda Nacional logrou êxito em demonstrar a existência de divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e o Acórdão nº 1301-001.979 acerca da matéria em foco.

Já o Acórdão nº 1202-00.335, de lavra da 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, segundo paradigma colacionado pela recorrente com o fito de comprovar a existência de divergência jurisprudencial em torno da primeira matéria contestada, aduz no voto que prevaleceu em relação ao tema:

"Em relação ao aproveitamento do IRRF fonte, retido por ocasião do pagamento da remuneração das debêntures aos seus beneficiários (acionistas), para fins de compensação/dedução do IRPJ exigido na autuação, entendo por discordar da posição adotada pelo acórdão recorrido.

Em primeiro lugar, porque essa compensação/dedução carece de qualquer fundamento legal. E veja-se, que nesse ponto, o acórdão recorrido não apresentou qualquer base legal que justificasse a dedução do IRPJ lançado.

E o fundamento legal para essa compensação não existe, porque se estaria deduzindo do imposto de renda da pessoa jurídica-IRPJ devido pela autuada, um imposto de renda na fonte-IRRF fonte que incidiu sobre rendimentos de terceiros, no caso os beneficiários da remuneração das debêntures, que são os sócios, o que, como já dito, carece de qualquer fundamento legal.

No caso em tela, em que ocorreu a indedutibilidade da despesa com a remuneração das debêntures emitidas, o imposto de renda é exigido da autuada na condição de "contribuinte" do IRPJ. Já no caso da retenção do imposto de renda na fonte-IRRF fonte, a autuada atua como "responsável" por essa retenção, uma vez que os contribuintes são os sócios beneficiários dos rendimentos das debêntures. Assim, não há como efetuar a dedução do IRPJ de um contribuinte (autuado) utilizando-se do IRRF fonte pertencente a outro contribuinte (sócios)." (grifou-se)

Analisando-se o relatório integrante do acórdão paradigma, identificam-se algumas características da operação envolvendo debêntures que a Fiscalização questionou naqueles autos: não houve captação de recursos externos; os adquirentes das debêntures eram os próprios acionistas da pessoa jurídica; não houve circulação monetária para a aquisição das debêntures; a participação nos lucros da empresa era a principal forma de contrapartida à aquisição das debêntures; o percentual de participação dos debenturistas nos lucros era alto (70%); o prazo para o início da remuneração era exíguo, o que contraria a lógica do instituto da debênture (financiamento de projetos de longo prazo) etc.

Por conta de tais características, a autoridade tributária desconsiderou a operação e enquadrou as despesas decorrentes do pagamento da remuneração das debêntures como não necessárias às operações ou transações normais à atividade da empresa.

Assim, percebe-se que, embora haja ligeiras diferenças entre os contextos fáticos examinados pelo acórdão recorrido e pela decisão paradigma, em ambos os casos a conclusão foi pela indedutibilidade das despesas geradas pelo pagamento de remuneração de debêntures, o que provocou a respectiva glosa.

A partir de tal conclusão, cada uma das decisões avaliou um pleito subsidiário dos contribuintes: caso fosse mantida a glosa das despesas relativas aos pagamentos, que se permitisse a compensação, sobre os créditos de IRPJ e CSLL lançados, dos valores de IRRF recolhidos sobre as parcelas pagas aos acionistas/debenturistas.

Como já foi relatado, o acórdão recorrido concluiu pela possibilidade de tal compensação, ainda que não contemplando a totalidade dos valores retidos e recolhidos (entendeu-se que seriam compensáveis 82,50% do total). Já o Acórdão nº 1202-00.335, de forma diversa, entendeu que a compensação/dedução pleiteada não seria possível porque se estaria cogitando de encontro de contas entre o IRPJ de um contribuinte (pessoa jurídica autuada) com o IRRF de outro contribuinte (pessoas jurídicas sócias da pessoa jurídica autuada).

Portanto, a exemplo do que se constatou acerca do primeiro acórdão paradigma trazido pela recorrente, também o Acórdão nº 1202-00.335 apresenta entendimento dissonante

do exposto pelo acórdão recorrido, em relação à possibilidade de dedução dos valores de IRRF pagos sobre as parcelas de remuneração das debêntures.

Dante do exposto, constata-se que a Fazenda Nacional logrou êxito em demonstrar a existência de divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e os Acórdãos nº 1301-001.979 e nº 1202-00.335. Tendo sido observados os requisitos de admissibilidade previstos no art. 67 do Anexo II do RICARF/2015, o recurso especial deve ter seguimento em relação à matéria combatida.

Qualificação da multa de ofício

A recorrente afirma que o acórdão recorrido, mesmo reconhecendo a artificialidade da operação de emissão de debêntures perpetrada pelo contribuinte, entendeu que não estaria caracterizada hipótese de aplicação de multa de ofício em sua modalidade qualificada, no percentual de 150%.

Dispõe o voto condutor do acórdão sob contestação:

"No caso concreto, não tenho dúvidas de que a conduta praticada pela autuada enquadra-se no conceito de elisão abusiva, uma vez que as provas coligidas indicam que todos os atos foram praticados antes da ocorrência do fato gerador, devidamente contabilizados em calçados em documentos formalmente corretos, e, nesse cenário, quer se enquadre tal conduta como abuso de direito (o que implica a requalificação dos fatos), ou como fraude à lei (aplicando-se a lei imperativa para cálculo da exação), não há que se falar em fraude contra lei de que trata o art. 72 da Lei nº 4.502/64.

Também não há que se falar em sonegação (art. 71 da Lei nº 4.502/64), uma vez que todos os atos foram devidamente declarados à Receita Federal, excluindo-se a possibilidade de ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

A questão atinente à artificialidade da operação limita-se aos contornos das patologias de abuso de direito ou de fraude à lei, o que, conforme já observado, não implicam afronta direta à lei, mas sim utilização de dispositivo legal com excesso no seu gozo (abuso de direito) ou contorno de determinada norma imperativa mediante a utilização de outra norma, denominada norma de contorno (fraude à lei).

Tanto o abuso de direito quanto a fraude à lei são institutos previstos na lei civil, com características próprias, mas não foram eleitos pelo legislador tributário como razão para qualificação da penalidade.

Portanto, tratando-se de planejamento tributário, ainda que abusivo, entendo não restar caracterizado o dolo apto a ensejar a qualificação da penalidade, mormente quando não há ocultação da prática e da intenção final dos negócios levados a efeito.

Além do mais, não se pode esquecer que a autuação como distribuição disfarçada de lucros se calca em presunção legal, aplicando-se, com as adaptações necessárias, o disposto na Súmula CARF nº 14, haja vista a ausência de comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Como argumento adicional, não há como ignorar que à época dos fatos geradores havia doutrina de peso que endossava o procedimento adotado pela autuada.

Logo, ausentes elementos que permitam enquadrar a conduta da autuada nos conceitos de sonegação, fraude ou conluio (arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64), voto por reduzir a penalidade para 75%." (grifou-se)

O acórdão recorrido considera que a conduta do contribuinte, de utilizar a legislação que trata de dedutibilidade das despesas decorrentes do pagamento de remuneração de debêntures para fins exclusivos de economia tributária, configura elisão abusiva, podendo ser enquadrada como abuso de direito ou como fraude à lei.

De toda forma, o I. Relator do voto condutor daquela decisão não vislumbrou a ocorrência de sonegação ou de fraude contra a lei (arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964), elementos requeridos pelo art. 44 da Lei nº 9.430/1996 para fins de qualificação da multa de ofício. Embora se tenha reconhecido a prática de planejamento tributário abusivo, não se identificou o dolo necessário à manutenção da multa de ofício no patamar de 150%.

Com base em tais considerações, aliadas ao fato de que havia, à época dos fatos geradores identificados, doutrina que endossava a prática adotada pelo contribuinte, decidiu o acórdão recorrido pela redução da multa de ofício para o percentual de 75%.

No que diz respeito ao tema da qualificação da multa de ofício, a recorrente indica como decisão paradigma o Acórdão nº 1202-00.728. Na parte que interessa à discussão, dispõe o voto condutor daquela decisão:

"Como relatado, a acusação fiscal detalhou a conduta adotada pela recorrente no sentido de impedir o conhecimento por parte da Administração Tributária, enquadrando-a nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, os quais definem a conduta de sonegação e fraude, nos seguintes termos:

a) inserção em sua contabilidade de elementos inexatos, visto que, como já demonstrado, o contribuinte realizou lançamentos fictícios referentes à emissão de debêntures a fim de se utilizar indevidamente despesas não necessárias à atividade da empresa, reduzindo assim o resultado tributável.

b) Declarar nas DIPJ's respectivas (fls. 283 a 314), enquanto resultado, valores inferiores ao efetivamente ocorrido.

c) Omitir nas DCTF's entregues o valor dos créditos tributários devidos à Fazenda Nacional (fls. 258 a 282).

Relevante notar que a conduta adotada pelo contribuinte se materializa por todo o período abrangido por esta autuação, e que, pela expressividade do lançamento demonstra que não houve um mero erro de fato.

A recorrente sustenta que inexistiu a intenção dolosa, pois as supostas faltas simples foram apuradas a partir da documentação e contabilidade apresentada de forma espontânea, o que ensejaria a aplicação da multa de ofício de 75%, considerando o disposto no art. 112 do CTN.

Sua alegação, contudo, não ressoa na prova dos autos. Fica claro do exame do conjunto probatório a intenção fraudulenta da recorrente no sentido de criar ficticiamente uma despesa financeira para reduzir o lucro tributável, a qual decorre da ausência de fundamento econômico da emissão de debêntures adquiridas unicamente por seus próprios acionistas, sem comprovação do efetivo ingresso de recursos.

O registro de lançamentos contábeis a débito de despesas financeiras e a crédito de debêntures a pagar, realizado ao longo de dois exercícios, revelou-se fajuto.

Diante dos elementos trazidos aos autos, inexistiu dúvida razoável sobre o enquadramento da conduta da recorrente que pudesse atrair a regra do art. 112 do CTN.

As provas são contundentes no sentido de que foram registradas na contabilidade despesas comprovadamente inexistentes e declaradas à RFB, de forma reiterada, receitas e débitos em montantes inferiores aos efetivamente devidos.

A conclusão da fiscalização diante o quadro fático apresentado de reiterada e sistemática infração às leis tributárias, pela redução indevida do lucro tributável com a contabilização de despesas fictícias, revela-se acertada, ensejando a correta aplicação da multa qualificada prevista no §1º do inciso I do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96 (com a redação dada pela Lei 11.488, de 15/06/2007). (grifou-se)

Observa-se inicialmente que o contexto fático avaliado pelo acórdão paradigma é bastante semelhante ao examinado nos presentes autos: em ambos os casos, as pessoas jurídicas emitiram debêntures remuneradas exclusivamente com base em altos percentuais de seus lucros e subscritas somente por seus sócios. Além disso, o valor empregado na subscrição das debêntures adveio de mera operação contábil (parcialmente, no caso analisado pelo acórdão recorrido, e totalmente, na situação julgada na decisão paradigma).

Apesar da similitude fática, as conclusões construídas foram divergentes. Enquanto o acórdão recorrido entende que a conduta do contribuinte, embora caracterize planejamento tributário abusivo, não pode ser enquadrada como sonegação ou fraude contra a lei, o Acórdão nº 1202-00.728 apresenta entendimento diverso, no sentido de que a criação fictícia de despesas financeiras com a finalidade de redução do lucro tributável, por meio de emissão de debêntures sem fundamento econômico e adquiridas unicamente por seus sócios acionistas, demonstra a intenção fraudulenta do contribuinte e enseja a aplicação da multa qualificada prevista no §1º do inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.

Conclui-se então que o acórdão paradigma tem o condão de comprovar a existência de divergência jurisprudencial em face do acórdão recorrido, satisfazendo o requisito de admissibilidade fixado no caput do art. 67 do Anexo II do RICARF/2015. Assim, o recurso especial da Fazenda Nacional deve ter seguimento também em relação à matéria "qualificação multa de ofício".

Verifica-se, portanto, que a recorrente se propôs a demonstrar a existência de divergência jurisprudencial em relação a duas matérias, logrando êxito em seu intuito.

O contribuinte apresentou contrarrazões questionando a admissibilidade do recurso e seu mérito.

O contribuinte também apresentou recurso especial, alegando divergência jurisprudencial relativas a duas matérias: (1) possibilidade de dedução do lucro líquido das despesas decorrentes de remuneração de debêntures legalmente emitidas; e **(2) aproveitamento do Imposto de Renda na Fonte (IRRF) total para dedução do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ).**

Em decisão confirmada pela Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, o Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF deu parcial seguimento ao recurso especial para admitir a rediscussão **unicamente do segundo tema (IRRF), e**

especificamente quanto ao paradigma 9101-003.699. Transcreve-se o trecho do despacho que deu seguimento ao recurso do contribuinte nessa específica matéria:

2) Do Aproveitamento do Imposto de Renda na Fonte – IRRF Total para Dedução do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ - Da Divergência de Interpretação do Art. 10 da Lei nº 9.249/1995.

No presente caso o relator do voto condutor do acórdão recorrido explicou detidamente a razão pela qual não se poderia deduzir a totalidade dos valores pagos a título de IRRF do IRPJ lançado de ofício na autuação. Por dedução matemática demonstrou que somente 66% dos valores considerados como participação de debenturistas é que corresponderiam aos lucros disponibilizados com isenção. E, assim, o restante, por não ter origem em lucros contábeis tributados na pessoa jurídica, não pode ser beneficiado com qualquer espécie de isenção.

Com efeito, assim explicou o voto:

É que não é à totalidade dos valores pagos a título de participação de debenturistas que se pode aplicar a isenção de imposto como lucros distribuídos.

Os lucros que poderiam ser disponibilizados com isenção correspondem tão somente a 66% dos valores considerados como participação de debenturistas, em razão justamente da incidência do IRPJ e da CSLL aqui exigidos de ofício (25% + 9% = 34%).

Tomando-se como exemplo uma “participação de debenturistas” igual a R\$100,00, ao considera-las indedutíveis, e tributá-las a 34%, vemos que restam, na verdade, contabilmente, somente R\$66,00 para distribuição isenta.

Por outro lado, ao promover a distribuição daqueles R\$100,00, a empresa tributou pelo IRRF a 20%, de modo que os debenturistas receberam, líquido, tão somente R\$80,00.

Ocorre assim que, do valor de R\$ 80,00 recebido, a parcela de R\$ 66,00 não precisaria ter sido submetida à tributação pelo IRRF, porque oriunda de lucros já tributados na pessoa jurídica. A parcela restante, por sua vez, à toda evidência, não tem origem em lucros contábeis tributados na pessoa jurídica, não havendo razão para que seja agraciada com qualquer espécie de isenção. Portanto, do IRRF pago, precisamente 82,50% (R\$ 66,00 dividido por R\$ 80,00) deve ser abatido na presente autuação, sendo incabível o aproveitamento dos restantes 17,50% do IRRF pago.

[...]

No caso concreto, a própria autoridade fiscal autuante identificou os valores do imposto de renda retido pela pessoa jurídica recorrente, conforme excerto do Termo de Verificação Fiscal a seguir reproduzido:

[...]

Desse modo, e em razão de todo o exposto, dou parcial provimento ao recurso voluntário, para reduzir, do valor do imposto de renda lançado em 2010, o montante de R\$ 3.705.658,68, correspondente à parcela de 82,50% do valor do imposto retido na fonte sobre as importâncias pagas a título de remuneração das debêntures.

O primeiro paradigma apresentado pela recorrente, nesta matéria, apresenta a seguinte ementa:

Acórdão nº 9101-003.699

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

REMUNERAÇÃO DE DEBÊNTURES.

O art. 462 do RIR/99 não ampara a redução do resultado pela remuneração de debêntures, quando demonstrado pela Fiscalização que a operação foi engendrada apenas entre pessoas ligadas, tendo sido levada a efeito em condições anormais e inusuais, dissociadas de uma efetiva realidade comercial, com nítido favorecimento às pessoas ligadas (no caso, sócios pessoas físicas) e com o objetivo de reduzir substancialmente a incidência dos tributos incidentes sobre o lucro da pessoa jurídica emissora dos títulos.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF

Exercício: 2008, 2009

ABATIMENTO DO IRRF.

Afastando-se a natureza de remuneração de debêntures dedutíveis, deixa de ser pertinente IRRF sobre a operação, fazendo-se necessário o abatimento dos valores recolhidos pelo contribuinte a tal título da exigência fiscal.

O voto a respeito do abatimento do IRRF dos valores devidos de IRPJ, no caso de lançamento sobre remuneração de debêntures, foi o do relator original que, apreciando o mesmo argumento adotado no acórdão recorrido, assim se posicionou:

Compreendo que o contribuinte faz jus ao abatimento integral do IRRF em questão. Diante da desconsideração dos efeitos jurídicos das operações realizadas pelo contribuinte, de tal forma que as despesas incorridas pela recorrente não mais ostentariam a natureza jurídica de debêntures, a remuneração delas decorrentes não se sujeitariam à regra de dedutibilidade que lhe é inerente, bem como deixa de ser aplicável aos pagamentos em questão a regra que determina a retenção de IRRF sobre a remuneração de debêntures.

Com a desconsideração para fins fiscais da natureza jurídica das debêntures e das correspondentes despesas incorridas pela companhia com a sua remuneração, é decorrência lógica e necessária igualmente compreender que o IRRF deixa de ser cabível, devendo ser considerados como equivocados, de tal forma que podem ser aproveitados para o abatimento dos valores devidos.

Nesse sentido, inclusive, tem sido a reiterada jurisprudência desta 1ª Turma da CSRF.

Com efeito, este paradigma, como dito, apreciando o mesmo argumento adotado pelo acórdão recorrido, dele discordou.

A recorrente, com este paradigma, logrou demonstrar a divergência suscitada.

O aresto seguinte encontra-se assim ementado:

Acórdão nº 1301-002.201.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2008

RENDIMENTOS DE DEBÊNTURES. DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS. NEGÓCIOS EM CONDIÇÕES DE FAVORECIMENTO DE PESSOA LIGADA.

Presume-se distribuição disfarçada de lucros o negócio pelo qual a pessoa jurídica realiza com pessoa ligada qualquer negócio em condições de favorecimento, assim entendidas as condições que sejam mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros. Enquadra-se nesta situação a emissão de debêntures feita exclusivamente em favor dos acionistas da companhia fechada, quando a remuneração é composta unicamente de participação dos lucros, em percentuais arbitrariamente definidos e que absorvem sua quase totalidade, e sem data de vencimento fixada, com o que a obrigação se perpetua indefinidamente no tempo.

DESCARACTERIZAÇÃO DOS VALORES PAGOS A TÍTULO DE PARTICIPAÇÕES DE DEBÊNTURES. DEDUÇÃO DO IRRF. IMPOSSIBILIDADE.

A descaracterização dos valores pagos a título de participações de debêntures não gera direito de deduzir o IRRF incidente sobre os pagamentos efetuados aos debenturistas. A pessoa jurídica que efetua a retenção não é a titular o imposto retido, mas mera responsável legal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 2008

LANÇAMENTO REFLEXO. AUSÊNCIA DE ARGUMENTOS ESPECÍFICOS.

Na inexistência de argumentos específicos atinentes a essa contribuição, aplica-se o quanto decidido para o lançamento principal de IRPJ.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2008

CERCEAMENTO AO DIREITO À AMPLA DEFESA. NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Ao se constatar que o Termo de Verificação Fiscal, a descrição dos fatos e o enquadramento legal permitem a perfeita compreensão da infração que motivou a autuação, e que a interessada se defendeu especificamente e com desenvoltura das imputações do Fisco, não se pode cogitar de cerceamento ao direito à ampla defesa e ao contraditório. Em consequência, nenhuma nulidade há de ser reconhecida, com esse fundamento.

Este aresto julgou caso semelhante em relação ao mesmo sujeito passivo.

Em relação à dedutibilidade do valor total do IRRF o voto deduziu um único e objetivo parágrafo, negando o pleito do sujeito passivo:

Finalmente, a recorrente reitera seu pedido de que o imposto de renda na fonte, incidente sobre as supostas remunerações de debêntures, seja empregado para reduzir o valor do IRPJ lançado.

Também aqui descabido seu pleito.

A caracterização das remunerações atribuídas a debêntures como, na verdade, lucros distribuídos disfarçadamente aos sócios tem como efeito que tais valores sejam tidos

por indedutíveis para fins tributários. Se a interessada recolheu imposto incidente na fonte, e, agora, entende que tal recolhimento seria indevido, cumpre-lhe pleitear a repetição do indébito

Fica claro que para o colegiado é incabível deduzir o IRRF incidente sobre a remuneração de debêntures do IRPJ lançado, devendo o interessado pleitear a sua restituição pelos meios formais previstos em lei.

Assim, este paradigma não é apto a caracterizar a divergência arguida pois não deduziu interpretação divergente daquela adotada no acórdão recorrido.

Mas a divergência restou caracterizada na comparação com o primeiro paradigma, de modo que, neste matéria, deve ser dado seguimento ao Recurso Especial.

Diante do exposto, com fundamento no art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, proponho seja **DADO SEGUIMENTO PARCIAL** ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, para que seja rediscutida a seguinte matéria:

Tema nº 2: Do Aproveitamento do Imposto de Renda na Fonte – IRRF Total para Dedução do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ - Da Divergência de Interpretação do Art. 10 da Lei nº 9.249/1995.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões questionando exclusivamente o mérito do recurso especial do contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

Admissibilidade recursal

Os recursos especiais são tempestivos. Passo a examinar os demais requisitos para a sua admissibilidade.

Nesse ponto, observo que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) é instância especial de julgamento com a finalidade de proceder à uniformização da jurisprudência do CARF. Desse modo, a admissibilidade do recurso especial está condicionada ao atendimento do disposto no artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF 343/2015, merecendo especial destaque a necessidade de se demonstrar a divergência jurisprudencial, *in verbis*:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

(...)

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

Destaca-se que o alegado dissenso jurisprudencial se estabelece em relação à interpretação das normas, devendo, a divergência se referir a questões de direito, tratando-se da mesma legislação aplicada a um contexto fático semelhante. Assim, se os acórdãos confrontados examinaram normas jurídicas distintas, ainda que os fatos sejam semelhantes, não há que se falar em divergência entre os julgados.

Por outro lado, quanto ao contexto fático, não é imperativo que os acórdãos paradigma e recorrido tratem exatamente dos mesmos fatos, mas apenas que o contexto tido como relevante pelo acórdão comparado seja de tal forma semelhante que lhe possa (hipoteticamente) ser aplicada a mesma legislação. Desse modo, um exercício válido para verificar se se está diante de genuína divergência jurisprudencial é verificar se a aplicação, ao caso dos autos, do racional constante do paradigma, seria capaz de levar à alteração da conclusão a que chegou o acórdão recorrido.

Quando se discute a aplicação de multa qualificada, ademais, muitas vezes as razões do precedente em questão estão intimamente vinculadas ao contexto fático da operação, de maneira que a verificação da existência de divergência jurisprudencial pode se revelar tarefa ainda mais minuciosa, eis que circunstancial.

Conhecimento – recurso especial da Fazenda Nacional

O recurso especial da Fazenda Nacional questiona a decisão dada pelo acórdão recorrido quanto (i) à possibilidade de dedução do IRRF incidente sobre o valor pago a título de remuneração de debêntures, em face dos paradigmas 1301-001.979 e 1202-00.335; e (ii) à desqualificação da multa de ofício, em face do paradigma 1202-00.728.

Dedução do IRRF

Partindo da premissa de que a operação foi “absolutamente artificial”, o acórdão recorrido permitiu a dedução parcial do IRRF retido sobre os rendimentos pagos aos debenturistas, citando nesse ponto trechos do acórdão 1201-001.412, de relatoria do Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé, que analisou a mesma operação em auto de infração relacionado aos anos-calendário 2008 e 2009 (processo 16643.720002/2013-16). Sobre o IRRF, tal voto observa:

(...) o fato de se dar aos valores pagos o tratamento de lucros distribuídos implica, a meu modo de ver, a possibilidade de aproveitamento do imposto de renda retido na fonte efetivamente pago, nos moldes que a seguir se discorrerá, uma vez que tal imposto, ou ao menos parte dele, não seria devido na hipótese de distribuição de lucros. Vale observar que, no caso, é inconteste que a fiscalização requalificou os fatos, e, neste sentido, já me manifestei em outras ocasiões que a requalificação deve ser feita de modo integral. Neste sentido, por exemplo, as seguintes ementas em acórdãos de minha relatoria:

[cita acórdão 1102-000.820, que tratou de artificialismo na constituição de empresa, bem como acórdão 1102-00.659, sobre despesas com remuneração e debêntures]

Assim, a premissa do voto condutor do acórdão recorrido foi de que, tendo a fiscalização requalificado os fatos (no caso, de despesas com remuneração de debêntures para distribuição de lucros), “a requalificação deve ser integral”, de modo que, se não há IRRF nos fatos tais como requalificados pela autoridade fiscal, é de ser permitir a dedução de parte dos tributos recolhidos sob a antiga qualificação.

O paradigma 1301-001.979, proferido em sessão em 5 de abril de 2016, tratou da mesma operação ora analisada, mas referiu-se à glosa de despesas relativa ao ano-calendário de 2007 (processo 16561.720156/2012-37). Naquela oportunidade, a decisão foi por não permitir a dedução do IRRF, sob o argumento de que a requalificação dos fatos tem como efeito exclusivamente a glosa das despesas, de maneira que a pretensão de recuperação do IRRF deve ser atingida pelas vias próprias (apresentação de PER/DCOMP).

Ademais, o voto observou que o IRRF é considerado antecipação do imposto devido pelas pessoas físicas beneficiárias do rendimento, de modo que o Hospital e Maternidade Santa Joana S/A é mero responsável pelo recolhimento, e “*sem a prova de qual teria sido a destinação dada a esse imposto retido por aqueles que sofreram o ônus da retenção, resta impossível, também por esta vertente, o atendimento ao pleito da recorrente.*”

O racional de tal decisão, se aplicado ao caso dos autos, seria capaz de levar à reforma do voto condutor do acórdão recorrido, de modo que conheço do recurso especial quanto a esse paradigma.

É verdade que o paradigma 1301-001.979 foi objeto de embargos de declaração, julgados em 14 de fevereiro de 2017 e com acórdão publicado em 24 de fevereiro de 2017, em que a turma passa a permitir que o valor dos tributos exigidos de ofício sejam abatidos pelo montante do IRRF retido na operação, nos termos da seguinte ementa:

Acórdão 1301-002.201

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2008

DESCARACTERIZAÇÃO DOS VALORES PAGOS A TÍTULO DE DEBÊNTURES. DEDUÇÃO DO IRRF. REGIME DE TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVO NA FONTE. AUTORIZAÇÃO EXPRESSA DAQUELES QUE SOFRERAM AS RETENÇÕES. POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DO IRRF PARA REDUÇÃO DO IRPJ LANÇADO DE OFÍCIO.

Demonstrado que os valores retidos na fonte sobre supostos rendimentos de debêntures se submetiam à incidência exclusivamente na fonte, sem a possibilidade de aproveitamento na declaração anual das pessoas físicas beneficiárias, e constando dos autos autorização expressa dos beneficiários, deve ser deferido o pedido de que o IRPJ exigido de ofício seja abatido pelo montante do IRRF comprovado nos autos.

Nesse ponto, observo que em 12 de fevereiro de 2016, foi publicada a Portaria MF 39/2016 incluindo no artigo 67 do Anexo II ao RICARF/2015 a seguinte limitação quanto ao paradigma para recurso especial:

§ 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente. (Incluído pela Portaria MF nº 39, de 2016)

No caso, o acórdão recorrido foi proferido em 9 de agosto de 2016 e o recurso especial da Fazenda Nacional interposto em 19 de setembro de 2016.

Assim, na data da interposição do recurso (19 de setembro de 2016), o paradigma 1301-001.979 ainda não havia sido reformado pelo acórdão 1301-002.201, de maneira que a limitação constante do § 15 do artigo 67 do Anexo II ao RICARF/2015 não se aplica objetivamente.

Por tais razões, conheço do recurso especial da Fazenda Nacional quanto ao paradigma 1301-001.979, para o tema do IRRF.

Quanto ao paradigma 1202-00.335, o caso tratou de glosa de remuneração de debênture adquirida exclusivamente por sócios e que remuneravam exclusivamente pela via da participação nos lucros. A glosa, ali, teve por base o artigo 299 do RIR/99 (e não a presunção de DDL, como no caso dos autos), e o voto considerou que *“Não há como respaldar a dedutibilidade de uma despesa caracterizada pela liberalidade da empresa ao remunerar debêntures, subscritas exclusivamente por seus acionistas, com até 70% dos lucros.”*

O pedido de dedução do IRRF não foi acatado naquele contexto, tendo o voto entendido que o procedimento “carece de qualquer fundamento legal” e “porque se estaria deduzindo do imposto de renda da pessoa jurídica-IRPJ devido pela autuada, um imposto de renda na fonte-IRRFon que incidiu sobre rendimentos de terceiros, no caso os beneficiários da remuneração das debêntures, que são os sócios,...”. Argumentou-se ainda que o artigo 231 do RIR/99, que trata da compensação do IRRF com o imposto a pagar, exige que a receita correspondente tenha sido computada no cálculo do lucro real, “fato que obviamente não ocorreu no caso ora analisado”.

A alteração do fundamento legal para a glosa da despesa no caso do paradigma 1202-00.335 não é mero detalhe. Enquanto ali se entendeu que a despesa com remuneração e debêntures existiu como tal e apenas deveria ser considerada não dedutível, porque não teria atendido a regra geral de dedutibilidade, no caso dos autos a glosa teve por base uma requalificação da operação, de forma que as despesas com remuneração e debêntures passaram a não mais ter essa natureza, mas a de distribuição de lucros.

A dedução do IRRF teve por base, no caso dos autos, a requalificação da operação, coisa que não ocorreu no caso do paradigma 1202-00.335. A discussão a partir de premissas jurídicas diversas faz com que a aplicação, ao caso dos autos, do racional daquele precedente não seja capaz de levar à reforma do acórdão recorrido.

Neste sentido, não verifico divergência jurisprudencial em face do acórdão 1202-00.335 .

Ante o exposto, quanto ao IRRF, conheço do recurso especial apenas com relação ao paradigma 1301-001.979.

Multa qualificada

Quanto à qualificação a multa de ofício, o acórdão recorrido rechaça o argumento de que a exasperação da penalidade possa decorrer do fato de que a empresa já tinha sido autuada para anos-calendário anteriores e pela mesma razão, indicando que tais lançamentos referentes a anos anteriores foram formalizados em 2012 e 2013, portanto após o ano-calendário em questão, que é 2010. Além disso, observa que *“ainda que a data da ocorrência do fato gerador que ensejou o lançamento já houvessem sido lavrados autos de infração relativos a períodos anteriores, sobre o mesmo tema, entendo que o cenário não se alteraria, a menos que já houvesse decisão administrativa definitiva e irreformável em relação às exigências anteriores, nos moldes tratados no art. 560 do Decreto nº 7.212/2010 – Regulamento do IPI, que determina que caracteriza “reincidência específica a prática de nova infração de um mesmo dispositivo [...] dentro de cinco anos da data em que houver passado em julgado, administrativamente, a decisão condenatória referente à infração anterior.” (Lei nº 4.502, de 1964, art. 70).”* (grifamos). O voto observa, também, que diante dos mesmos fatos, a Fiscalização não qualificou a penalidade nas autuações anteriores.

Após tratar dos conceitos de elisão, elusão e evasão, o voto condutor observa que a operação em questão, embora apta à requalificação, não configura a “fraude contra lei de que trata o art. 72 da Lei nº 4.502/64” nem sonegação (art. 71 da Lei nº 4.502/64), afirmando também:

A questão atinente à artificialidade da operação limita-se aos contornos das patologias de abuso de direito ou de fraude à lei, o que, conforme já observado, não implicam afronta direta à lei, mas sim utilização de dispositivo legal com excesso no seu gozo (abuso de direito) ou contorno de determinada norma imperativa mediante a utilização de outra norma, denominada norma de contorno (fraude à lei).

Tanto o abuso de direito quanto a fraude à lei são institutos previstos na lei civil, com características próprias, mas não foram eleitos pelo legislador tributário como razão para qualificação da penalidade.

Portanto, tratando-se de planejamento tributário, ainda que abusivo, entendo não restar caracterizado o dolo apto a ensejar a qualificação da penalidade, mormente quando não há ocultação da prática e da intenção final dos negócios levados a efeito.

Em seguida, o voto ainda observa que a autuação em questão esteve baseada em presunção legal, “*aplicando-se, com as adaptações necessárias, o disposto na Súmula CARF nº 14, haja vista a ausência de comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.*”

E finaliza:

Como argumento adicional, não há como ignorar que à época dos fatos geradores havia doutrina de peso que endossava o procedimento adotado pela autuada.

O voto adota, portanto, diversos fundamentos para desqualificar a multa, considerando não ter restado provado o dolo porque (i) apesar de haver autuações relativas a anos-calendário anteriores, não se pode tratar o caso como reincidência, (ii) planejamento tributário abusivo está sujeito a requalificação, mas não necessariamente envolve dolo, (iii) por estar a autuação baseada em presunção, é aplicável o racional da Súmula CARF 14, de forma que a qualificação da multa depende de comprovação de evidente intuito de fraude, e (iv) à época dos fatos geradores doutrina de peso endossava o procedimento adotado pela autuada,

Para que possa servir de paradigma, é necessário que o acórdão 1202-00.728 seja capaz de rebater todos esses argumentos.

Referido precedente tratou de autos de infração de IRPJ e CSLL, com multa qualificada, referentes aos anos calendário 2006 e 2007, em razão de glosa de despesas com emissão de debêntures, também baseadas em participação nos lucros e adquiridas pelos sócios.

A fiscalização baseou a glosa no fato de as debêntures terem sido emitidas apenas “no papel”, com o que o voto condutor concordou, observando que “*a artificialidade das operações realizadas com objetivos precípuos de reduzir a carga tributária se extrai de suas próprias características*”, que enumera: (i) os resgates eram previstos para ocorrer em prazo curto (1 ano) ou curtíssimo (2 ou 3 meses), (ii) no mesmo dia em que os acionistas integralizaram a aquisição (entrada na conta Caixa), foram efetuados pagamentos (saídas na conta Caixa) no mesmo valor por conta de resgate da emissão anterior. Intimada a comprovar a efetiva entrada de recursos, a recorrente não logrou êxito, (iii) inexistiu retenção na fonte ou recolhimento de IRF nem informação em DIRPF dos acionistas e administradores que lastreassem as operações registradas pela recorrente em sua contabilidade.

A conclusão daquele voto foi de que “a emissão das debêntures não foi efetiva” e isso fundamentou a glosa, sendo que a qualificação da multa também foi mantida fundamentalmente em razão da ausência de comprovação do efetivo ingresso dos recursos, veja-se:

Fica claro do exame do conjunto probatório a intenção fraudulenta da recorrente no sentido de criar ficticiamente uma despesa financeira para reduzir o lucro tributável, a qual decorre da ausência de fundamento econômico da emissão de debêntures adquiridas unicamente por seus próprios acionistas, sem comprovação do efetivo ingresso de recursos.

O registro de lançamentos contábeis a débito de despesas financeiras e a crédito de debêntures a pagar, realizado ao longo de dois exercícios, revelou-se fajuto.

Percebe-se que, além de não ser capaz de rebater os argumentos utilizados pela decisão ora recorrida para excluir a qualificação da multa de ofício, a operação analisada pelo

paradigma 1202-00.728 teve contornos fáticos diversos, sendo que as circunstâncias que basearam a decisão pela qualificação da multa não estão presentes no caso dos presentes autos.

A aplicação do racional constante do acórdão 1202-00.728 ao caso dos autos não se revela sequer possível, visto terem os casos tratado de operações com características essencialmente diversas.

No caso dos autos, não se questionou a efetividade da emissão de debêntures, mas apenas se pretendeu glosar a respectiva despesa com base na presunção de distribuição disfarçada de lucros. Já no caso do acórdão 1202-00.728, colocou-se em dúvida a própria emissão dos títulos e foi aí que se baseou a alegação de artificialidade da operação que deu ensejo à exasperação da penalidade. Decisões incomparáveis em termos de divergência jurisprudencial.

Ante o exposto, oriento meu voto para não conhecer do recurso quanto ao tema da qualificação da multa de ofício.

Conclusão – conhecimento – recurso especial da Fazenda Nacional

Em conclusão, quanto ao conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional, oriento meu voto para conhecer exclusivamente do tema da dedução do IRRF, não conhecendo quanto à qualificação da multa de ofício.

Conhecimento – recurso especial do contribuinte

O contribuinte recorre da decisão na parte em que permitiu a dedução apenas parte do IRRF retido (especificamente, 82,5%), sob a seguinte fundamentação:

É que não é à totalidade dos valores pagos a título de participação de debenturistas que se pode aplicar a isenção de imposto como lucros distribuídos.

Os lucros que poderiam ser disponibilizados com isenção correspondem tão somente a 66% dos valores considerados como participação de debenturistas, em razão justamente da incidência do IRPJ e da CSLL aqui exigidos de ofício (25% + 9% = 34%).

Tomando-se como exemplo uma “participação de debenturistas” igual a R\$100,00, ao considera-las indedutíveis, e tributá-las a 34%, vemos que restam, na verdade, contabilmente, somente R\$66,00 para distribuição isenta.

Por outro lado, ao promover a distribuição daqueles R\$100,00, a empresa tributou pelo IRRF a 20%, de modo que os debenturistas receberam, líquido, tão somente R\$80,00.

Ocorre assim que, do valor de R\$ 80,00 recebido, a parcela de R\$ 66,00 não precisaria ter sido submetida à tributação pelo IRRF, porque oriunda de lucros já tributados na pessoa jurídica. A parcela restante, por sua vez, à toda evidência, não tem origem em lucros contábeis tributados na pessoa jurídica, não havendo razão para que seja agraciada com qualquer espécie de isenção. Portanto, do IRRF pago, precisamente 82,50% (R\$ 66,00 dividido por R\$ 80,00) deve ser abatido na presente autuação, sendo incabível o aproveitamento dos restantes 17,50% do IRRF pago.

Alega como paradigma o acórdão 9101-003.699, proferido nos autos do processo 16643.720002/2013-16, que tratou da mesma operação mas se referiu a glosas para os anos-calendário 2008 e 2009.

A decisão recorrida analisada pelo paradigma 9101-003.699 foi exatamente o acórdão 1201-001.412, de relatoria do Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé, que é transcrito pelo voto condutor do acórdão ora recorrido e utilizado como razões de complementares de decidir.

Além das circunstâncias fáticas serem as mesmas, eis que os precedentes tratam do mesmo contribuinte e referem-se à mesma operação questionada sob a mesma fundamentação jurídica, os argumentos dos votos condutores são idênticos, sendo o recorrido o exato teor rechaçado pelo acórdão paradigma.

Ante o exposto, conheço do recurso especial do contribuinte.

Mérito

Mérito - Recurso especial da Fazenda Nacional

A questão a ser decidida quanto a esta matéria do recurso especial da Fazenda Nacional diz respeito à possibilidade de, diante da requalificação dos fatos operada pela autoridade autuante e confirmada pelo acórdão recorrido, se permitir a dedução do IRRF retido sobre a remuneração de debêntures que acabou sendo considerada como distribuição disfarçada de lucros nos termos da presunção legal refletida nos artigos 464 e seguintes do RIR/99.

Nesse ponto, a Fazenda Nacional alega que “*não é porque o pagamento do rendimento se configura, em parte, como uma despesa desnecessária e distribuição disfarçada de lucros, para a pessoa jurídica, que esta, na condição de fonte pagadora dos rendimentos de debêntures às pessoas físicas, estaria desonerada de proceder à retenção e ao recolhimento do Imposto de Renda Retido na Fonte incidente sobre tais rendimentos, como responsável tributária por substituição (tributação exclusiva de fonte).*”. Cita, em seguida, dispositivos da legislação do imposto de renda relativos à retenção do IRRF quanto a despesas com remuneração e debêntures.

Aparentemente, a Fazenda Nacional não compreendeu que o que se operou foi a *requalificação dos fatos*, isto é, as despesas que o contribuinte pretendia tratar como remuneração de debêntures foram consideradas pela autoridade fiscal como sendo lucros distribuídos disfarçadamente, nos termos da presunção legal prevista nos artigos 466 e seguintes do RIR/99, recebendo assim o tratamento tributário respectivo. Assim, descabido falar de retenção de IRRF baseada em dispositivos que tratem da remuneração de debêntures em tal situação, assim como não tem qualquer relevância o disposto no artigo 231 do RIR/99.

A Fazenda Nacional também fundamenta que inexistente fundamento legal para a dedução do IRRF incidente sobre rendimentos de terceiros, e de fato não há base legal expressa que determine tal conduta, mas seu deferimento é questão inclusive de lógica. Efeito lógico da requalificação dos fatos: se uma operação que foi tratada para fins fiscais como remuneração de debêntures deve ser, conforme entendimento da autoridade fiscal manifestado em auto de infração, tratada como distribuição de lucros, a requalificação deve ser integral, desfazendo-se, no âmbito da competência em questão, os efeitos tributários da remuneração de debêntures (isto é, tanto a dedução das despesas quanto a tributação pelo IRRF) e aplicando-se a ela o tratamento tributário de distribuição de lucros (indedutibilidade dos valores pagos e consideração do IRRF como pagamento indevido).

Aplicável aqui o *racional* da Súmula CARF 176, aprovada por esta 1ª Turma da CSRF em sessão de 6 de agosto de 2021:

O imposto de renda pago por sócio pessoa física, em tributação definitiva de ganho de capital, pode ser deduzido do imposto de renda exigido de pessoa jurídica em razão da requalificação da sujeição passiva na tributação da mesma operação de alienação de bens ou direitos. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Como bem observou o voto condutor do acórdão 1301-002.201 – acórdão de embargos que tratou da mesma emissão dos presentes autos, e alterou a decisão do paradigma 1301-001.979 para permitir a dedução que o valor do IRPJ exigido de ofício fosse abatido pelo montante do IRRF recolhido para o ano-calendário 2007 --, no caso em questão é irrelevante que o IRRF tenha sido retido sobre rendimentos de terceiros, eis que os beneficiários dos rendimentos das debêntures eram sócios pessoas físicas e, para eles, este IRRF é sempre tributação exclusiva/definitiva.

Além disso, não há que se falar em pedir a restituição “pelas vias próprias”, eis que a dedução em questão deve ser agora analisada à luz das circunstâncias do caso concreto. Neste sentido, trecho do voto do acórdão de embargos 1301-002.201:

Não se trata, aqui, do indébito apurado pelo próprio contribuinte, ao espontaneamente revisar seus procedimentos. Antes, trata-se de indébito que somente surgiu diante do lançamento tributário dos presentes autos, em que o Fisco afirmou que os pagamentos feitos como se remuneração de debêntures fossem na verdade são lucros distribuídos. Não é um pedido de restituição nem de compensação, mas um pedido de abatimento do valor lançado, diante da requalificação jurídica dos fatos.

Como observou o voto condutor do acórdão recorrido, “.. *no caso, é inconteste que a fiscalização requalificou os fatos, e, neste sentido, já me manifestei em outras ocasiões que a requalificação deve ser feita de modo integral*” (grifamos).

Assim, correto o acórdão recorrido quando reconhece a possibilidade de se deduzir o IRRF pago dos valores da autuação -- com a ressalva feita abaixo a respeito do julgamento do recurso especial do contribuinte.

Mérito - Recurso especial do contribuinte

Quanto à dedução do IRRF, compreendo que assiste razão ao contribuinte quando defende que a compensação deve ser integral, e não de apenas 82,5% dos valores pagos a título de IRRF.

É que limitar a dedução a 82,5% do IRRF significa onerar o contribuinte duas vezes pelo valor da glosa: uma com a glosa e outra pela redução do IRRF.

Em situação similar, isto é, diante da requalificação dos fatos operada pela autoridade fiscal e o reconhecimento da possibilidade de se deduzir o IRRF recolhido, o acórdão de embargos 101-95.588, opostos em face do acórdão 101-94.986 (citado pelo acórdão recorrido), vem “*esclarecer que a base de cálculo da multa de ofício é a diferença entre o IRPJ calculado e o IR-Fonte recolhido*” (trecho do dispositivo da decisão).

Transcrevo a fundamentação do acórdão de embargos 101-95.588 (grifei):

No presente caso, a dúvida manifestada é procedente, devendo ser acolhidos os embargos interpostos, de maneira a sanar a dúvida e permitir a perfeita execução do julgado.

No voto condutor do acórdão embargado constou, ao final:

"Entendo, todavia, que por uma questão de razoabilidade, deve ser deduzida da exigência o valor pago a título de imposto de renda retido na fonte. É que, ao se considerar como indedutíveis as despesas correspondentes aos rendimentos de debêntures, na realidade está-se tratando os valores contabilizados a título de remuneração de debêntures como lucros distribuídos. Nesse caso, não cabe o imposto de renda retido na fonte, e uma vez que se trata de incidência exclusiva, não compensável na declaração dos beneficiários, deve o respectivo valor ser deduzido da presente exigência."

O entendimento expressado foi no sentido de descaracterizar determinados valores como remuneração de debêntures e considerá-los como lucros distribuídos. Dessa forma, o razoável é recompor a situação, para exigir o valor do imposto pago a menor em razão do planejamento levado a efeito. Para tanto é necessário: (1) glosar a despesa indevidamente deduzida; (2) apurar a diferença de imposto em razão da glosa; (3) do valor apurado, diminuir o montante do imposto de renda já pago na fonte sobre as remunerações de debêntures descaracterizadas como tais; (4) lançar de ofício a diferença.

A multa deve incidir sobre a diferença de imposto a ser exigida de ofício.

Isto posto, acolho os embargos para sanar a dúvida esclarecendo que o voto condutor do acórdão embargado é no sentido de dar provimento parcial ao recurso para deduzir do valor do imposto de renda lançado o montante pago como imposto de renda retido na fonte sobre as importâncias pagas a título de remuneração das debêntures e,

conseqüentemente, reduzir na mesma proporção a multa de ofício incidente sobre o IRPJ.

Como se percebe, para recompor a situação, tratando a operação como distribuição de lucros, é necessário: (1) glosar a despesa indevidamente deduzida (matéria que não está mais em discussão nos presentes autos); (2) apurar a diferença de imposto em razão da glosa; (3) do valor apurado, diminuir o total de IRRF pago sobre as remunerações de debêntures descaracterizadas como tais; e (4) exigir a diferença via lançamento de ofício.

Nesse ponto, o paradigma 9101-003.699 foi feliz em pontuar:

Compreendo que o contribuinte faz jus ao abatimento integral do IRRF em questão. Diante da desconsideração dos efeitos jurídicos das operações realizadas pelo contribuinte, de tal forma que as despesas incorridas pela recorrente não mais ostentariam a natureza jurídica de debêntures, a remuneração delas decorrentes não se sujeitavam à regra de dedutibilidade que lhe é inerente, bem como deixa de ser aplicável aos pagamentos em questão a regra que determina a retenção de IRRF sobre a remuneração de debêntures.

Com a desconsideração para fins fiscais da natureza jurídica das debêntures e das correspondentes despesas incorridas pela companhia com a sua remuneração, é decorrência lógica e necessária igualmente compreender que o IRRF deixa de ser cabível, devendo ser considerados como equivocados, de tal forma que podem ser aproveitados para o abatimento dos valores devidos.

Ante o exposto, oriento meu voto para, na parte admitida pelo despacho de admissibilidade, dar provimento ao recurso especial do contribuinte.

Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto para conhecer parcialmente do recurso especial da Fazenda Nacional, apenas com relação à dedução do IRRF, e, na parte conhecida, nego-lhe provimento, bem como para conhecer do recurso especial do sujeito passivo, nos termos do despacho de admissibilidade e, na parte conhecida, dar-lhe provimento, permitindo a dedução da integralidade do IRRF retido.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa.

Esta Conselheira acompanhou a I. Relatora em sua conclusão de conhecer parcialmente do recurso especial da PGFN por vislumbrar dessemelhanças relevantes entre os casos comparados com vistas à demonstração do dissídio jurisprudencial acerca da qualificação da penalidade.

Em exame de admissibilidade afirmou-se demonstrada a divergência jurisprudencial neste ponto sob os seguintes fundamentos:

Observa-se inicialmente que o contexto fático avaliado pelo acórdão paradigma é bastante semelhante ao examinado nos presentes autos: em ambos os casos, as pessoas jurídicas emitiram debêntures remuneradas exclusivamente com base em altos percentuais de seus lucros e subscritas somente por seus sócios. Além disso, o valor empregado na subscrição das debêntures adveio de mera operação contábil (parcialmente, no caso analisado pelo acórdão recorrido, e totalmente, na situação julgada na decisão paradigma).

Apesar da similitude fática, as conclusões construídas foram divergentes. Enquanto o acórdão recorrido entende que a conduta do contribuinte, embora caracterize planejamento tributário abusivo, não pode ser enquadrada como sonegação ou fraude contra a lei, o Acórdão nº 1202-00.728 apresenta entendimento diverso, no sentido de que a criação fictícia de despesas financeiras com a finalidade de redução do lucro tributável, por meio de emissão de debêntures sem fundamento econômico e adquiridas unicamente por seus sócios acionistas, demonstra a intenção fraudulenta do contribuinte e enseja a aplicação da multa qualificada prevista no §1º do inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.

Conclui-se então que o acórdão paradigma tem o condão de comprovar a existência de divergência jurisprudencial em face do acórdão recorrido, satisfazendo o requisito de admissibilidade fixado no caput do art. 67 do Anexo II do RICARF/2015. Assim, o recurso especial da Fazenda Nacional deve ter seguimento também em relação à matéria "qualificação multa de ofício".

Ocorre que no paradigma nº 1202-00.728 as participações em debêntures foram glosadas na apuração do lucro tributável porque não provada *a existência e a efetividade das despesas contabilizadas*, bem como porque constatado tratar-se de *operações efetuadas somente no "papel"*, vez que os subscritores eram exclusivamente os acionistas, sem prova da entrega dos recursos que foram contabilizados no caixa da fiscalizada em razão desta subscrição, para além de estes ingressos terem ocorrido concomitantemente com saídas de caixa para resgate de emissão anterior de debêntures. Sob a acusação de que as operações não existiram, vez que não houve *captação de recursos financeiros para a companhia*, as despesas foram glosadas por desnecessidade, e a qualificação da penalidade se deu pela reiteração e expressividade dos valores lançados, além do apontamento da conduta de:

a) inserção em sua contabilidade de elementos inexatos, visto que, como já demonstrado, o contribuinte realizou lançamentos fictícios referentes à emissão de

debêntures a fim de se utilizar indevidamente despesas não necessárias à atividade da empresa, reduzindo assim o resultado tributável.

b) Declarar nas DIPJ's respectivas (fls.283 a 314), enquanto resultado, valores inferiores ao efetivamente ocorrido.

c) Omitir nas DCTF's entregues o valor dos créditos tributários devidos à Fazenda Nacional (fls.258 a 282).

Diante destes fatos, o outro Colegiado do CARF decidiu manter a penalidade aplicada, validando os fundamentos expostos pela autoridade lançadora:

A recorrente sustenta que inexistiu a intenção dolosa, pois as supostas faltas simples foram apuradas a partir da documentação e contabilidade apresentada de forma espontânea, o que ensejaria a aplicação da multa de ofício de 75%, considerando o disposto no art. 112 do CTN.

Sua alegação, contudo, não ressoa na prova dos autos. Fica claro do exame do conjunto probatório a intenção fraudulenta da recorrente no sentido de criar ficticiamente uma despesa financeira para reduzir o lucro tributável, a qual decorre da ausência de fundamento econômico da emissão de debêntures adquiridas unicamente por seus próprios acionistas, sem comprovação do efetivo ingresso de recursos.

O registro de lançamentos contábeis a débito de despesas financeiras e a crédito de debêntures a pagar, realizado ao longo de dois exercícios, revelou-se fajuto.

Diante dos elementos trazidos aos autos, inexistiu dúvida razoável sobre o enquadramento da conduta da recorrente que pudesse atrair a regra do art. 112 do CTN.

As provas são contundentes no sentido de que foram registradas na contabilidade despesas comprovadamente inexistentes e declaradas à RFB, de forma reiterada, receitas e débitos em montantes inferiores aos efetivamente devidos.

A conclusão da fiscalização diante o quadro fático apresentado de reiterada e sistemática infração às leis tributárias, pela redução indevida do lucro tributável com a contabilização de despesas fictícias, revela-se acertada, ensejando a correta aplicação da multa qualificada prevista no § 1º do inciso I do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96 (com a redação dada pela Lei 11.488, de 15/06/2007).

No presente caso, a autoridade lançadora inicialmente se conduziu no sentido de afirmar a inexistência das operações. Invocou a forma de repasses aos sócios em valores fixos mensais para *descaracterização da operação como remuneração de debêntures*; constatou seu uso indevido *como artifício malicioso, criado pela empresa para retirar da base de cálculo do IRPJ e da CSLL parte significativa do lucro*; mencionou não haver *qualquer ingresso de haveres novos e externos para investimento pela companhia*; e disse ser *evidente que a operação engendrada pela fiscalizada não se enquadra como emissão de debêntures, pois não há qualquer previsão de se remunerar os recursos obtidos através de pagamentos de juros*.

Contudo, analisando a operação sob o ponto de vista financeiro, a autoridade lançadora afirmou que ela não teria *qualquer racionalidade econômica*, e sob a premissa de que *se os debenturistas fossem realmente terceiros, as condições de remuneração das debêntures previstas não prevaleceriam*, promoveu a glosa das remunerações como presunção de distribuição disfarçada de lucros, na forma do art. 464, inciso VI do RIR/99, e do art. 467, inciso V, do mesmo Regulamento, segundo o qual *as importâncias pagas ou creditadas à pessoa ligada, que caracterizarem as condições de favorecimento, não serão dedutíveis*.

Apesar de pautar a glosa sob este fundamento, a autoridade lançadora invocou os fundamentos do Acórdão nº 101-94.986, que tratou da desnecessidade de despesas desta espécie, em face de *operações formalizadas apenas “em papel”*, para, na sequência, justificar a qualificação da penalidade em face da ocorrência de fraude, na forma do art. 72 da Lei nº 4.502/64, mencionando a reiteração da conduta questionada em procedimentos fiscais anteriores e adicionando que:

A caracterização da fraude se configura no desvirtuamento da finalidade do instituto da emissão de debêntures, que deve ser usado para a captação de recursos, e não, como no presente caso, para descapitalizar a empresa, promovendo um enriquecimento indevido dos sócios em detrimento do erário público.

A operação engendrada pela fiscalizada, conforme já exposto, é legal apenas no seu aspecto formal, mas ilícita na medida em que objetivou unicamente reduzir a carga tributária a que estava sujeita. Pelo exposto, fica patente a caracterização do intuito fraudulento, justificando-se plenamente a aplicação da multa qualificada.

Neste ponto, portanto, não afirmou a inexistência das operações, mas sim a sua ilegalidade sob o aspecto formal, e deixou de mencionar a artificialidade, como mediante *lançamentos fictícios* apontados no paradigma. Sob este contexto, o voto condutor do acórdão recorrido conclui que:

No caso concreto, não tenho dúvidas de que a conduta praticada pela autuada enquadra-se no conceito de elisão abusiva, uma vez que as provas coligidas indicam que todos os atos foram praticados antes da ocorrência do fato gerador, devidamente contabilizados em calçados em documentos formalmente corretos, e, nesse cenário, quer se enquadre tal conduta como abuso de direito (o que implica a requalificação dos fatos), ou como fraude à lei (aplicando-se a lei imperativa para cálculo da exação), não há que se falar em fraude contra lei de que trata o art. 72 da Lei nº 4.502/64.

Também não há que se falar em sonegação (art. 71 da Lei nº 4.502/64), uma vez que todos os atos foram devidamente declarados à Receita Federal, excluindo-se a possibilidade de ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

A questão atinente à artificialidade da operação limita-se aos contornos das patologias de abuso de direito ou de fraude à lei, o que, conforme já observado, não implicam afronta direta à lei, mas sim utilização de dispositivo legal com excesso no seu gozo (abuso de direito) ou contorno de determinada norma imperativa mediante a utilização de outra norma, denominada norma de contorno (fraude à lei).

Tanto o abuso de direito quanto a fraude à lei são institutos previstos na lei civil, com características próprias, mas não foram eleitos pelo legislador tributário como razão para qualificação da penalidade.

Portanto, tratando-se de planejamento tributário, ainda que abusivo, entendo não restar caracterizado o dolo apto a ensejar a qualificação da penalidade, mormente quando não há ocultação da prática e da intenção final dos negócios levados a efeito.

Além do mais, não se pode esquecer que a autuação como distribuição disfarçada de lucros se calca em presunção legal, aplicando-se, com as adaptações necessárias, o disposto na Súmula CARF nº 14, haja vista a ausência de comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Como argumento adicional, não há como ignorar que à época dos fatos geradores havia doutrina de peso que endossava o procedimento adotado pela autuada.

Logo, ausentes elementos que permitam enquadrar a conduta da autuada nos conceitos de sonegação, fraude ou conluio (arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64), voto por reduzir a penalidade para 75%.

Note-se que o fato de o presente lançamento decorrer de presunção legal de distribuição disfarçada de lucros é um dos fundamentos determinantes para a redução da penalidade aplicada.

Assim, os acórdãos comparados se distinguem em ponto determinante para a decisão da matéria que a PGFN pretende discutir. Em tais circunstâncias, o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

De fato, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos nº 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF nº 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevralgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Estas as razões, portanto, para concordar com a conclusão da I. Relatora de CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial da PGFN, vez que não caracterizada a divergência jurisprudencial acerca da qualificação da penalidade.

No mérito, esta Conselheira divergiu da I. Relatora para dar provimento ao recurso especial da PGFN e negar provimento ao recurso especial da Contribuinte, desconstituindo o aproveitamento do IRRF parcialmente admitido pelo Colegiado *a quo*.

Recentemente este Colegiado fixou o seguinte entendimento:

Súmula CARF nº 176

O imposto de renda pago por sócio pessoa física, em tributação definitiva de ganho de capital, pode ser deduzido do imposto de renda exigido de pessoa jurídica em razão da requalificação da sujeição passiva na tributação da mesma operação de alienação de bens ou direitos. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acórdãos Precedentes: 9101-002.483, 1103-001.016, 1103-001.149, 1301-002.607, 1401-002.196, 1402-002.959, 1402-003.121 e 1402-003.731.

A especificidade do enunciado teve em conta circunstâncias diferenciadas constatadas em outras operações nas quais a incidência original não se dava em tributação definitiva e permitia cogitar de duplo aproveitamento do imposto retido. Exemplo desta ocorrência foi o debate que resultou no não conhecimento de recurso especial do sujeito passivo no Acórdão nº 9101-004.764¹, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

LEGALIDADE DAS OPERAÇÕES DE DEBÊNTURES. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência evidenciam operações que se distinguem em ponto determinante para a avaliação de sua legalidade, qual seja, a existência de efetivo aporte de recursos pelos subscritores.

IRRF. COMPENSAÇÃO COM AS EXIGÊNCIAS DECORRENTES DA GLOSA DAS PARTICIPAÇÕES EM DEBÊNTURES. CONTEXTOS FÁTICOS E NORMATIVO DIFERENTES. ACÓRDÃO RECORRIDO PAUTADO EM MAIS DE UM FUNDAMENTO AUTÔNOMO. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência se reportam a retenção exclusiva na fonte, diversamente do acórdão recorrido que, apreciando retenção passível de dedução pela pessoa jurídica beneficiária do rendimento, constata que o imposto retido integrou o saldo negativo de IRPJ por ela apurado.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. APLICABILIDADE. OCORRÊNCIA DE SIMULAÇÃO.

Constatado que as operações de compra/venda de debêntures e incorporação da debenturista foram efetuadas a fim de alterar as características dos fatos geradores de IRPJ e CSLL, resta caracterizada ação dolosa visando impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, mostrando-se cabível a aplicação da multa qualificada de 150%.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no

¹ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Livia De Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Andrea Duek Simantob, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), Adriana Gomes Rêgo (Presidente), e divergiram no ponto em destaque os conselheiros André Mendes de Moura, Amélia Wakako Morishita Yamamoto (relatora), Caio Cesar Nader Quintella e José Eduardo Dornelas de Souza, sendo designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

ano-calendário correspondente, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

O vínculo societário (investidora/investida), incontroverso, entre a pessoa jurídica apontada como responsável tributária e aquela outra tida como contribuinte, como disse o TVF, é insuficiente, por si só, para a caracterização do interesse comum, para fins de imputação de responsabilidade tributária nos termos do art. 124, I, do CTN. *(negrejouse)*

No presente caso, o IRRF aproveitado teve como beneficiários sócios pessoa física e a incidência, à semelhança do que firmado na Súmula CARF nº 176, também seria definitiva. Contudo, o traço distintivo em relação ao referido enunciado é o fato de a exigência não ter decorrido de *requalificação da sujeição passiva na tributação da mesma operação*. A acusação aqui presente, como já demonstrado no conhecimento do recurso especial da PGFN, foi de presunção de distribuição disfarçada de lucros nos valores deduzidos a título de remuneração de debêntures. A natureza dos pagamentos, portanto, subsistiu formalmente como remuneração de debêntures, e apenas se mostrou indedutível no âmbito do lucro tributável apurado pela pessoa jurídica porque evidenciada condição de favorecimento a pessoa ligada. Como dito pela autoridade lançadora, *a operação engendrada pela fiscalizada, conforme já exposto, é legal apenas no seu aspecto formal, mas ilícita na medida em que objetivou unicamente reduzir a carga tributária a que estava sujeita*.

Este aspecto já bastaria para reversão do aproveitamento parcialmente admitido no acórdão recorrido. Contudo, ainda que se admita haver alguma requalificação da operação realizada pela Contribuinte em razão da presunção legal de distribuição disfarçada de lucros, a objeção ao aproveitamento do IRRF por outro sujeito passivo subsistiria, dada a vedação da legislação tributária à compensação de créditos de outro sujeito passivo. Tal aspecto já foi relativizado por esta Conselheira no Acórdão nº 9101-004.335², mas em razão de a retenção ter se verificado por remessa ao exterior, em circunstâncias específicas, nos termos do voto lá declarado:

Acompanhei o Colegiado para dar provimento ao recurso voluntário relativamente à dedução do IRRF, muito embora já tenha me posicionado, em outros casos, segundo a diretriz assim exteriorizada no voto condutor do acórdão recorrido:

Quanto ao recurso de ofício, divirjo respeitosamente em parte do I. Relator e da decisão recorrida no que se refere à compensação do IRF incidente sobre a operação nos moldes como registrada. Isso porque a autuada não sofreu o ônus do tributo, mas sim a empresa alienígena. Se ocorreu a prescrição do direito de pedir a restituição/compensação é circunstância que não pode ser imputada à Administração tributária.

Aqui, porém, constatei que os posteriores aumentos de capital em favor da Contribuinte por ITERBAN, de valor superior à redução anterior, apontados na Ficha Cadastral da

² Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Livia De Carli Germano e Adriana Gomes Rêgo (Presidente), e divergiram na matéria as Conselheiras Viviane Vidal Wagner e Adriana Gomes Rêgo, votando pelas conclusões a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

Contribuinte na Junta Comercial do Estado de São Paulo, tem por efeito prático anular a redução de capital que buscou minimizar os tributos devidos sobre o ganho de capital auferido pela Contribuinte, reafirmam esta como real alienante dos investimentos e permitem infirmar a incidência do IRRF antes recolhido.

Estas as razões, portanto, para DAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte neste ponto.

Já em circunstâncias semelhantes à presente, a objeção subsiste nos termos do voto condutor desta Conselheira no Acórdão nº 1302-001.746³:

Por fim, no que tange ao aproveitamento do imposto de renda pago pelos sócios da autuada, tratando-se de tributo recolhido por outro sujeito passivo, a hipótese pretendida configura-se como compensação, expressamente vedada no art. 74 da Lei nº 9.430/96, alterado pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002, por se verificar entre créditos e débitos de sujeitos passivos diferentes. Ainda que se trate da mesma renda e do mesmo fato tributável, nos termos referidos pela defesa, não é possível promover a imputação dos recolhimentos apontados à presente exigência porque promovidos por outros sujeitos passivos. A imputação somente é possível quando o crédito tributário e o recolhimento correspondem ao mesmo tributo, ao mesmo fato gerador e ao mesmo sujeito passivo. Na ausência de um destes elementos, o procedimento seria de compensação, sujeita a limites legais como antes indicado.

Eventualmente o reconhecimento dos fatos imputados pela Fiscalização poderia, apenas, permitir aos sócios da autuada reconstituir sua apuração e assim determinar créditos decorrentes de tributos recolhidos indevidamente, passíveis de restituição ou de compensação com débitos próprios. De toda sorte, não cabe a este órgão julgador manifestar-se acerca da existência de crédito, na medida em que este reconhecimento depende de procedimento próprio de iniciativa do interessado, a ser apreciado pela autoridade administrativa que o jurisdiciona, nos termos da legislação vigente.

De fato, a retenção promovida pela fonte pagadora, na condição de responsável tributário, representa tributo devido e pago pelo beneficiário, no caso os sócios pessoa física. Como os valores pagos são atribuídos a remuneração de debêntures, esta incidência se dá exclusivamente na fonte, impossibilitando o sócio pessoa física de incluir este rendimento como tributável na declaração de ajuste e aproveitar o imposto retido como dedução. Contudo, por ter sofrido o encargo do tributo pago pela fonte pagadora, em razão da retenção por ela promovida no momento do pagamento dos rendimentos, é o beneficiário do rendimento que tem o direito à restituição do tributo indevidamente retido, salvo, como dispõe o Código Tributário Nacional:

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Observe-se que foi referida a existência destas autorizações em sustentação oral, embora nada se identifique em recurso voluntário, contrarrazões ao recurso especial da PGFN ou recurso especial dos sujeitos passivos. A única citação neste sentido são as autorizações que teriam sido apresentadas nos autos do processo administrativo nº 16561.720156/2012-37, e que motivaram a decisão favorável à Contribuinte no paradigma por ela aqui apresentado (Acórdão

³ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa (presidente da turma), Alberto Pinto Souza Júnior, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Paulo Mateus Ciccone, Rogério Aparecido Gil e Talita Pimenta Félix, e divergiram em prejudicial de mérito da matéria os Conselheiros Alberto Pinto Souza Júnior, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Talita Pimenta Félix.

nº 1301-002.201). Naqueles autos, indicou-se que a autorização teria sido apresentada em impugnação e, de fato, também aqui consta às e-fls. 571 declaração subscrita por Edma Huespe de Amaro, Eduardo Rahme Amaro e Antonio Rahme Amaro, em 16/09/2014, nos seguintes termos:

Os abaixo assinados, acionistas do HOSPITAL E MATERNIDADE SANTA JOANA S/A (CNPJ/MF nº 60.878.604/0001-13) declaram para todos os fins de Direito que no ano-calendário de 2010 tiveram retido imposto de renda (IRRF) em decorrência de remuneração de debêntures emitidas pela referida sociedade. O IIRRF está em consonância com a legislação de regência e deverá liquidar os créditos tributários correspondentes, ainda que lançados em nome da pessoa jurídica.

Como já dito, os valores aqui lançados contra a pessoa jurídica decorrem de presunção legal de distribuição disfarçada de lucros e, assim, não se prestam a desconstituir os rendimentos pagos a título de remuneração de debêntures. De toda a sorte, vale ter em conta que o aproveitamento desse alegado indébito pela fonte pagadora teria forma a ser observada, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.300/2012, vigente à época em que lavrado o documento de e-fl. 571:

Art. 6º A restituição de quantia recolhida a título de tributo administrado pela RFB que comporte, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro poderá ser efetuada somente a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

[...]

Art. 8º O sujeito passivo que promoveu retenção indevida ou a maior de tributo administrado pela RFB no pagamento ou crédito a pessoa física ou jurídica, efetuou o recolhimento do valor retido e devolveu ao beneficiário a quantia retida indevidamente ou a maior, poderá pleitear sua restituição na forma do § 1º ou do § 2º do art. 3º ressalvadas as retenções das contribuições previdenciárias de que trata o art. 18.

§ 1º A devolução a que se refere o caput deverá ser acompanhada:

I - do estorno, pela fonte pagadora e pelo beneficiário do pagamento ou crédito, dos lançamentos contábeis relativos à retenção indevida ou a maior;

II - da retificação, pela fonte pagadora, das declarações já apresentadas à RFB e dos demonstrativos já entregues à pessoa física ou jurídica que sofreu a retenção, nos quais referida retenção tenha sido informada;

III - da retificação, pelo beneficiário do pagamento ou crédito, das declarações já apresentadas à RFB nas quais a referida retenção tenha sido informada ou utilizada na dedução de tributo.

§ 2º O sujeito passivo poderá utilizar o crédito correspondente à quantia devolvida na compensação de débitos relativos aos tributos administrados pela RFB na forma do art. 41.

§ 3º O disposto no caput e no § 2º aplica-se à Contribuição para o Plano de Seguridade Social do Servidor (CPSS), de qualquer dos Poderes da União, incluídas suas autarquias e fundações. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1529, de 18 de dezembro de 2014)

Art. 9º Ressalvado o disposto no art. 8º, o sujeito passivo que promoveu retenção indevida ou a maior de tributo administrado pela RFB no pagamento ou crédito a pessoa física ou jurídica poderá deduzir esse valor da importância devida em período

subsequente de apuração, relativa ao mesmo tributo, desde que a quantia retida indevidamente tenha sido recolhida.

§ 1º Tratando-se de retenção efetuada no pagamento ou crédito a pessoa física, na hipótese de retenção indevida ou a maior de imposto sobre a renda incidente sobre rendimentos sujeitos ao ajuste anual, a dedução deverá ser efetuada até o término do ano-calendário da retenção.

§ 2º Para fins do disposto no caput, consideram-se tributos diferentes o imposto sobre a renda incidente sobre rendimentos sujeitos ao ajuste anual e o imposto sobre a renda incidente sobre rendimentos sujeitos à tributação exclusiva.

§ 3º A pessoa jurídica que reter indevidamente ou a maior imposto sobre a renda no pagamento ou crédito a pessoa física e que adotar o procedimento previsto no caput, deverá:

I - ao preencher a Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (Dirf), informar:

a) no mês da referida retenção, o valor retido; e

b) no mês da dedução, o valor do imposto sobre a renda na fonte devido, líquido da dedução;

II - ao preencher a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), informar no mês da retenção e no mês da dedução, como débito, o valor efetivamente pago.

§ 4º O disposto no caput não se aplica ao valor retido relativo ao IRPJ, à CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep, à Cofins, às contribuições previdenciárias de que trata o inciso I do parágrafo único do art. 1º e à CPSS. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1529, de 18 de dezembro de 2014)

Art. 10. Não ocorrendo a devolução prevista no art. 8º ou a dedução nos termos do art. 9º, a restituição do indébito de imposto sobre a renda retido sobre rendimentos sujeitos ao ajuste anual, bem como a restituição do indébito de imposto sobre a renda pago a título de recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão) ou de recolhimento complementar será requerida pela pessoa física à RFB exclusivamente mediante a apresentação da DIRPF.

§ 1º Na hipótese de rendimento isento ou não tributável declarado na DIRPF como rendimento sujeito à incidência de imposto sobre a renda e ao ajuste anual, a restituição do indébito de imposto sobre a renda será pleiteada exclusivamente mediante a apresentação da DIRPF retificadora.

§ 2º Aplica-se o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 3º e no § 1º do art. 41 ao indébito de imposto sobre a renda retido no pagamento ou crédito a pessoa física de rendimentos sujeitos à tributação exclusiva, bem como aos valores pagos indevidamente a título de quotas do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF).

Por fim, no que diz respeito aos cálculos expressos no precedente 1102-00.659, para limitar a 82,5% o aproveitamento do IRRF incidente sobre a remuneração das debêntures, vale observar que, admitido o pressuposto de que somente 82,5% desta remuneração seria atribuível a lucro passível de distribuição isenta, seria de se questionar se o restante, 17,5% do líquido pago, estaria sujeito à mesma tributação na fonte prevista para remuneração de debêntures, ou se, descaracterizada esta natureza do rendimento, sem a sua reclassificação como lucro isento, uma maior incidência seria devida, exigindo a reconstituição dos cálculos e, inclusive, transmudando a retenção na fonte remanescente, não aproveitada pelo Colegiado a

quo, em antecipação de incidência sobre rendimento a ser adicionado ao ajuste anual da pessoa física.

Estas as razões, portanto, para discordar do aproveitamento do IRRF sobre as remunerações de debêntures pagas aos sócios pessoa física e, assim, DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN e NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA

Declaração de voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado

Acompanhei a d. relatora integralmente em seu voto tanto para negar provimento ao recurso especial da PFN quanto para dar provimento ao recurso da contribuinte.

No tocante ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional entendo que não é possível, no caso concreto, que o Fisco promova uma requalificação das despesas registradas como debêntures para Distribuição Disfarçada de Lucros (DDL) sem que considere a tributação das operações decorrentes como um todo.

Com efeito, é cabível o aproveitamento do IRRF pago em decorrência da operação uma vez que houve a requalificação dos rendimentos distribuídos de remuneração de debêntures para DDL. E, uma vez que os pagamentos efetuados aos sócios têm a natureza de DDL conforme apontado pelo Fisco, tais rendimentos devem ser considerados isentos nos termos da legislação que rege a distribuição de lucros.

Observe-se que os rendimentos originalmente pagos/recebidos sob a roupagem de debêntures seriam tributados exclusivamente na fonte, de sorte que inexistia a possibilidade de aproveitamento/compensação do IRRF pelo terceiro beneficiado.

A própria fonte pagadora pessoa jurídica é quem arcou com o ônus do tributo retido no caso, uma vez que os rendimentos pagos passaram a ser considerados lucros distribuídos disfarçadamente.

Desta feita, acompanhei a relatora para negar provimento ao recurso especial da PFN.

No tocante ao recurso da contribuinte esta pleiteia a compensação integral do IRRF, uma vez que o acórdão recorrido autorizou apenas a compensação de parte do imposto, descontados os efeitos da tributação do IRPJ e da CSLL incidentes sobre a operação, antes da distribuição de lucros.

Entendo que tendo sido considerados integralmente como distribuição disfarçada de lucros, para eventual tributação de excesso de distribuição a própria fiscalização é quem deveria ter recomposto o lucro total disponível para se perquirir se aquela parcela específica estaria ou não disponível para distribuição e glosar eventual parcela, submetendo-a à tributação específica na pessoa jurídica pagadora e na pessoa física beneficiária.

Tal parcela não se confunde, no caso, com os valores distribuídos que, ao fim e ao cabo, correspondiam aos rendimentos líquidos do IRRF pagos.

É certo que o Fisco poderia exigir IRRF sobre esta parcela se, conforme apontado, desconsiderasse sua natureza de lucro distribuído por falta de saldo disponível, mas aí deveria dar-lhe o tratamento próprio em lançamento junto à pessoa jurídica (multa por falta de retenção/recolhimento) e eventualmente exigindo também diferenças devidas pelos sócios beneficiários na pessoa física sobre rendimentos os que seriam então tributáveis na pessoa destes.

Mas ai tratar-se-ia do lançamento de infração de outra natureza que não se confunde nem se compensaria mediante o aproveitamento do IRRF pago em decorrência da operação requalificada.

Por tais razões, acompanhei a relatora para dar provimento ao recurso da contribuinte para permitir o aproveitamento integral do IRRF retido na operação de debêntures, objeto da requalificação.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado