



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

Processo n° 16682.721202/2012-49
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 2202-003.452 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de junho de 2016
Matéria IRRF - remessas para o exterior
Recorrentes OI S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Exercício: 2010

CONTESTAÇÃO DE ARGUMENTOS APRESENTADOS PELO CONTRIBUINTE. NÃO OCORRÊNCIA DE INOVAÇÃO NA DECISÃO.

A inovação na decisão somente ocorre quando se altera o fundamento jurídico utilizado pela Fiscalização para lavratura do Auto de Infração ou quando se altera o suporte que deu ensejo à subsunção dos fatos ocorridos no mundo fenomênico à norma, não ocorrendo quando a decisão apenas refuta os argumentos apresentados pelo Contribuinte em sua impugnação, em respeito aos princípios da ampla defesa, do contraditório e da motivação.

CESSÃO/TRANSFERÊNCIA DE AÇÕES PARA TERCEIROS. PENDÊNCIA DE CONDIÇÃO SUSPENSIVA. INCOMPATIBILIDADE COM CONTRATO DE VENDA ANTERIOR.

O ato de ceder/transferir as ações para terceiros na pendência de uma condição suspensiva é incompatível com o contrato de compra e venda pactuado originariamente, aplicando-se nesse caso a retroatividade da condição suspensiva, conforme art. 126 do Código Civil brasileiro.

GANHO DE CAPITAL. ALÍQUOTA. BENEFICIÁRIO RESIDENTE OU DOMICILIADO EM PAÍS COM TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA.

A alíquota do IRRF aplicável sobre o ganho de capital auferido, na alienação de bem localizado no Brasil, por pessoa jurídica residente ou domiciliada em país ou dependência com tributação favorecida, é de 25% (vinte e cinco por cento), conforme definido em disposição literal de lei.

MULTA QUALIFICADA. REQUISITOS. ASPECTO SUBJETIVO DO INFRATOR. AUSÊNCIA DE CONDUTA DOLOSA ESPECÍFICA.

Diferentemente da multa de ofício de 75%, que é objetiva, a multa qualificada de 150% necessita da aferição do aspecto subjetivo do infrator,

consistente na vontade livre e consciente, deliberada e premeditada de praticar a conduta ou de assumir o risco da sonegação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, quanto ao Recurso de Ofício: por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso. Quanto ao Recurso Voluntário: pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Dílson Jatahy Fonseca Neto, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Martin da Silva Gesto, que deram provimento.

Fez sustentação oral, pelo Contribuinte, o advogado Douglas Guidini Odorizzi, OAB/SP nº 207.535, e, pela Fazenda Nacional, o Procurador Arão Bezerra Andrade.

Assinado digitalmente

MARCO AURÉLIO DE OLIVEIRA BARBOSA - Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente), Márcio Henrique Sales Parada, Rosemary Figueiroa Augusto (Suplente convocada), Dílson Jatahy Fonseca Neto, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Martin da Silva Gesto.

Relatório

Reproduzo o relatório do acórdão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (RJ) - DRJ/RJ1 - que bem descreveu os fatos ocorridos até a decisão daquela instância.

Trata o presente processo de exigência fiscal formulada à interessada acima identificada, por meio de auto de infração de Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF, no valor de R\$ 123.655.197,16 (fls. 235/240), acrescido de multa de 150% e juros de mora, calculados até fev/2013, perfazendo o total de R\$ 356.905.995,56.

O lançamento é decorrente de insuficiência de recolhimento de Imposto de Renda na Fonte incidente sobre ganho de capital obtido no ano-calendário de 2009 pelas empresas CITIGROUP VENTURE CAPITAL INTERNATIONAL BRAZIL, LP e OPPORTUNITY FUND, as quais são domiciliadas em Paraíso Fiscal (Ilhas Cayman), tendo sido cometida infração ao art. 47 da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, a seguir reproduzido:

“Art 47 — Sem prejuízo do disposto no art. 10 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e no art. 7º da Lei nº 9.959, de 27 de dezembro de 2000, o **ganho de capital** decorrente de operação em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida, **a que se refere o art. 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, sujeita-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento)**” (negrito da Fiscalização)

Observações da Fiscalização:

Em atenção ao artigo 24 da Lei nº 9.430/96, foi publicada a Instrução Normativa SRF nº 188, de 06/08/2002, a qual divulgou a lista de 53 países ou localidades cuja tributação é favorecida, isto é, que não tributam a renda ou que a tributam à alíquota inferior a 20 % (vinte por cento), sendo que consta na referida Instrução Normativa **que as Ilhas Cayman são consideradas Paraíso Fiscal.**

A IN SRF nº 188, de 06/08/2002, foi revogada pela IN RFB nº 1.037, de 04/06/2010, sendo que em ambas as **IN's constam as Ilhas Cayman como Paraíso Fiscal.**

Como parte integrante da autuação veio o Termo de Constatação de fls. 211/234, que transcrevemos parcialmente:

“INTRODUÇÃO

1 — O Início do Procedimento Fiscal no contribuinte ora autuado, iniciou-se em 17/11/2011, com a lavratura do Termo de Diligência Fiscal/Solicitação de Documentos (MPF-Diligência nº 2011025304), vide anexo 6. **Considerando que no curso da Diligência foi constatado que para o cálculo do Imposto de Renda na Fonte, incidente sobre o Ganho de Capital, decorrente da venda das ações de emissão das empresas Invitel S/A, CNPJ 02.465.782/0001-60 e Brasil Telecom Participações S/A, CNPJ 02.570.688/0001-70, obtido pelas empresas vendedoras VENTURE CAPITAL INTERNATIONAL BRAZIL, LP e OPPORTUNITY FUND, as quais são domiciliadas em Paraíso Fiscal (Ilhas Cayman), foi apropriado indevidamente pela Fonte Pagadora COPART 1 Participações S/A, CNPJ 09.338.797/0001-06, o percentual de 15% (quinze por cento) ao invés da alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), conforme determina o artigo 47 da Lei 10.833, de 29/12/2003, a Diligência Fiscal foi convertida em Fiscalização, através do MPF-Fiscalização (Regional) nº 2012-00685-2 [ver fls. 02/03 e 30/31].**

1.1 O auditor autuante esclarece que a razão da emissão do MPF Diligência nº 2011-02530-4, foi para subsidiar os trabalhos de fiscalização na empresa Invitel S/A, a qual foi determinada pelo MPF-Fiscalização nº 2010-00141, cuja fiscalização estava a cargo deste auditor.

1.2 O Termo de Diligência Fiscal / Solicitação de Documentos, lavrado em 17/11/2011, (MPF-Diligência 2011-02530-4), anexo 6, foi lavrado em nome da companhia Brasil Telecom S/A, CNPJ 76.535.764/0001-43 (antiga denominação social da OI S/A), pois até essa data ainda não tinha ocorrido a alteração da denominação social da companhia Brasil Telecom S/A para OI S/A, pois a alteração ocorreu através da Assembléia Geral Extraordinária realizada em 27/02/2012, anexo 13, doc. 3, ou seja, após a data da lavratura do Termo de Diligência [ver fl. 114].

1.3 O auditor fiscal autuante deixa registrado neste Termo de Constatação, que o contribuinte ora autuado OI S/A, pertence à área de autuação da Delegacia dos Maiores Contribuinte RJ/RJ DEMAC/RJO, por essa razão, foi emitido pela Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil 7ª Região Fiscal, o Mandado de Procedimento Fiscal REGIONAL nº 2012-00685-2, concedendo autorização e poderes para o auditor autuante efetuar a

fiscalização e a presente autuação do Imposto de Renda na Fonte, vide anexo [ver fl. 29].

(...)

Histórico da Autuação:

1. Na data de 25/04/2008, foi celebrado Contrato de Compra e Venda das ações de emissão da empresa INVITEL S/A, CNPJ 02.465.782/0001-60 e também da empresa Brasil Telecom Participações S/A, CNPJ 02.570.688/0001-70, tendo como vendedores diversos acionistas e como comprador, na condição de comissário, o Banco de Investimentos Credit Suisse, CNPJ 33.987.793/0001-33, e como Interveniente Anuente a empresa Telemar Norte Leste S/A, CNPJ 33.000.118/0001-79.

1.1 O contrato acima mencionado encontra-se no anexo 12 e a identificação do comprador e do interveniente anuente consta às fls. 5 do referido contrato [ver anexo 12 – fls. 54 a 101].

1.2 O Banco de Investimentos Credit Suisse contratou a aquisição em seu próprio nome, mas por conta e ordem da Telemar. A fiscalização esclarece que tal procedimento foi decorrente da lei vigente em 25/04/2008, que impedia a aquisição do controle de uma concessionária de telefonia fixa por outra atuante em região diferente.

1.3 Apesar do Contrato de Compra e Venda das ações de emissão da empresa Invitel S/A ter sido celebrado em 25 de abril de 2008, tendo como Interveniente Anuente a companhia Telemar Norte Leste S/A, **quando do pagamento o contrato foi transferido para a companhia controlada indireta COPART 1 Participações S/A**, por esse motivo, quem efetuou a aquisição das ações de emissão das companhias Invitel S/A e Brasil Telecom Participações S/A e o recolhimento do Imposto de Renda na Fonte, foi a companhia controlada indireta COPART 1.

2. Na mesma data em que foi celebrado o Contrato de Compra e Venda acima mencionado, ou seja, 25/04/2008, a companhia Telemar Norte Leste S/A publicou Fato Relevante, dando ciência ao mercado do início da negociação visando a aquisição do controle acionário indireto das empresas Brasil Telecom Participações S/A e Brasil Telecom S/A, vide anexo 17 [fls.167/172].

2.1. Apesar do Contrato de Compra e Venda das ações ter sido celebrado em 25/04/2008, o pagamento somente ocorreu em janeiro de 2009, pois para a concretização da compra era necessário proceder a alteração da Lei vigente e também era necessário obter a Anuência Prévia da Agência Nacional de Telecomunicações ANATEL, autorizando a operação de compra, sendo que a autorização foi concedida através do Ato nº 7.828, de 19 de dezembro de 2008, vide anexo 18 [fls. 173/185].

2.2 Em 22 de dezembro de 2008, vide anexo 19, a companhia Telemar Norte Leste S/A, publicou Fato Relevante dando ciência ao mercado que a Agência Nacional de Telecomunicações ANATEL, através do Ato nº 7.828, de 19 de dezembro de 2008, anuiu previamente com a aquisição do controle acionário da Brasil Telecom Participações S/A (BrT Part) e da Brasil Telecom S/A (BrT) pela Telemar [fl. 186].

2.3. Para aquisição do controle acionário indireto das empresas Brasil Telecom Participações S/A e da Brasil Telecom S/A, era necessário que a Telemar Norte Leste S/A adquirisse 100% (cem por cento) das ações de

emissão da empresa INVITEL S/A, pois era essa empresa que detinha o controle acionário indireto das empresas Brasil Telecom Participações S/A e da Brasil Telecom S/A.

(...)

3. Em 21 de novembro de 2008, foi publicado no Diário Oficial da União, o Decreto nº 6.654/2008, que aprovou o novo Plano Geral de Outorgas, eliminando a vedação do Controle Societário de empresa concessionária de Prestação de Serviço Telefônico fixo comutado (STFC), atuante em determinada Região, por outra concessionária do mesmo serviço em Região distinta.

4. Em 08 de janeiro de 2009, a empresa Telemar Norte Leste S/A, publicou Fato Relevante, comunicando ao mercado o seguinte: (vide anexo 20 – fl. 187/189)

"A Telemar Norte Leste S/A, através de sua controlada indireta COPART 1 Participações S/A, adquiriu, nesta data, o controle acionário da Brasil Telecom Participações S/A (BrT Part) e da Brasil Telecom S/A (BrT). "(negrito nosso)

4.1. Face ao que consta no Fato Relevante publicado em 08/01/2009, anexo 20, **temos que foi a empresa COPART 1 Participações S/A, CNPJ 09.338.797/0001-06, a adquirente das 100% (cem por cento) das ações de emissão da empresa INVITEL S/A, CNPJ 02.465.782/0001-60 e de 12.185.836 ações de emissão da empresa Brasil Telecom Participações S/A.**

5 Comprovação de que as 100% (cem por cento) das ações de emissão da companhia INVITEL S/A, foram adquiridas pela companhia COPART 1 Participações S/A:

5.1 Conforme consta às fls. 1 deste Termo de Constatação, na data de 17/11/2011, foi lavrado Termo de Diligência Fiscal/Solicitação de Documentos na companhia Brasil Telecom S/A (antiga denominação social da companhia OI S/A), solicitando o seguinte: (vide anexo 6)

Quesito 1. No ano-calendário 2009, a empresa COPART 1 Participações S/A apropriou na Ficha 36A Ativo, os seguintes valores:

Item 26 - Outros Investimentos - R\$ 2.910.844.671,37

Item 27 - Ágio em Investimentos - R\$ 7.544.685.393,69

Quesito 3. Em 31/12/2008, a empresa COPART 1 Participações S/A, tinha nas contas Caixa e Bancos o numerário disponível de R\$ 25,61 (vinte e cinco reais e sessenta e um centavos), dessa maneira, solicitamos V.Sas, comprovarem a origem dos recursos que foram utilizados nas aquisições dos investimentos que ocorreram no ano de 2009, os quais constam mencionados no quesito 1 acima.

6 - Em resposta ao Termo lavrado em 17/11/2011, a companhia Brasil Telecom S/A (antiga denominação social da OI S/A), informou em 23/01/2012, o seguinte: (vide anexo 8)

"Os recursos utilizados são provenientes de aportes de capital realizados pela acionista Coari Participações S/A, então controladora de COPART 1 Participações S/A, conforme se pode extrair da leitura das atas das assembleias que autorizaram o aumento social da companhia", vide anexos 9, 10 e 11.

6.1. A fiscalização ressalta que as ações de emissão da empresa Invitel S/A eram detidas por vários acionistas, vide contrato no anexo 12, **sendo que dois acionistas vendedores eram domiciliados em Paraíso Fiscal (Ilhas Cayman), e eram os seguintes:**

CITIGROUP VENTURE CAPITAL INTERNATIONAL BRAZIL, L.P., sociedade limitada devidamente organizada e validamente existente em conformidade com as leis das Ilhas Cayman, com escritório em P.O Box 281 GT, Century Yard Cricket Square, Hutchins Drive, **George Town, Grand Cayman, Ilhas Cayman**, Índias Ocidentais Britânicas, inscrita no CNPJ/MF sob o nrs. 05.479.851/0001-82 e 06.019.168/000125, neste ato representada na forma de seus atos constitutivos (doravante "CVC Brazil"); (negrito nosso)

OPPORTUNITY FUND, fundo devidamente constituído de acordo com as Leis da Ilhas Cayman, com sede na UBS House, 227, Elgin Avenue, P.P. Box 852, **George Town, Grand Cayman, Ilhas Cayman**, registrado como fundo mútuo em 15.06.1994, sob a Lei de Fundos Mútuos de 1993, inscrito no CNPJ sob o nº 07.703.638/000138, neste ato representado na forma de seus atos constitutivos ("Opportunity Fund"); (negrito nosso)

Observação da Fiscalização: A qualificação dos dois acionistas acima mencionados é a mesma que consta no Contrato de Compra e Venda celebrado em 25 de Abril de 2008, vide anexo 12 [ver fls. 55/56].

6.2 - A fiscalização ressalta que além da aquisição das ações de emissão da empresa INVITEL S/A, a empresa COPART 1 Participações S/A, adquiriu também das empresas domiciliadas em Paraíso Fiscal, que são: Citigroup Venture Capital International Brazil, LP e Opportunity Fund, 2.329.640 e 9.856.196 ações ordinárias de emissão da empresa Brasil Telecom Participações S/A, vide inciso II do Preâmbulo (fls 5) do Contrato de Compra e Venda das ações no anexo 12.

Dessa maneira, a empresa COPART 1 Participações S/A pagou Imposto de Renda na Fonte, **incidente sobre o Ganho de Capital**, quando da aquisição das ações de emissão da empresa Invitel S/A e também quando da aquisição das ações ordinárias de emissão da empresa Brasil Telecom Participações S/A (BrT Part), cujas vendedoras foram as empresas acima mencionadas, as quais são domiciliadas em Paraíso Fiscal.

7. No Contrato de Compra e Venda das ações de emissão da empresa Invitel S/A e da empresa Brasil Telecom Participações S/A, anexo 12, consta nas cláusulas 1.4 e 1.4.1, o seguinte [ver fl. 63]:

"1.4. O imposto de renda retido na fonte incidente sobre a alienação das Ações por meio de operação privada (o 'Imposto sobre Ganho de Capital'), quando devido, será calculado com base no custo de aquisição de cada uma das Vendedoras domiciliadas no exterior, os quais são indicados no Anexo 1.4. (negrito nosso)

1.4.1. O imposto sobre Ganho de Capital será integralmente descontado do valor a ser recebido pela Vendedora sujeita ao Imposto sobre Ganho de Capital. Na data do Fechamento, a Compradora fará a retenção e o recolhimento do Imposto sobre Ganho de Capital

devido por cada Vendedora. A Compradora fornecerá à respectiva Vendedora, como condição para a transferência de suas Ações para a Compradora, a via original do instrumento de recolhimento do imposto sobre Ganho de Capital,"(negrito nosso)

Considerando que a empresa adquirente COPART 1 Participações S/A descontou do valor a ser pago aos vendedores, o Imposto na Fonte que foi pago por ela, temos que a empresa adquirente COPART 1 não assumiu o pagamento do Imposto de Renda na Fonte, incidente sobre o Ganho de Capital, obtido pelos vendedores domiciliados no exterior (Paraíso Fiscal — Ilhas Cayman), portanto, não há de se cogitar em realizar o reajustamento da base de cálculo.

8. Comprovação da razão pela qual o Auto de Infração está sendo lavrado na empresa OI S/A, CNPJ 76.535.764/-, e não na empresa COPART 1 Participações S/A, CNPJ 09.338.797/0001-06, que foi a empresa que recolheu com insuficiência, em 08/01/2009, o Imposto de Renda na Fonte, incidente sobre o Ganho de Capital, referente a compra das ações de emissão da empresa INVITEL S/A, CNPJ 02.465.782/0001-60 e também das ações ordinárias de emissão da empresa Brasil Telecom Participações S/A cujo ganho foi obtido pelas empresas CITIGROUP VENTURE CAPITAL INTERNATIONAL BRAZIL, L.P. e OPPORTUNITY FUND, que são domiciliadas em Paraíso Fiscal (Ilhas Cayman), vide subitem 6.1 acima.

A fiscalização esclarece que nos anos de 2009 e 2012, ocorreu uma grande Reorganização Societária no grupo empresarial "TELEMAR", pois nesses anos ocorreram várias incorporações, sendo que no final da Reorganização Societária a empresa que sucedeu em todos os direitos e obrigações da empresa COPART 1 Participações S/A, CNPJ 09.338.797/0001-06, foi a empresa OI S/A, CNPJ 76.535.764/001-43, conforme diagrama abaixo [ver fl. 218]:

(...)

8.1 Fase 1 - Em 31/07/2009, a companhia COPART 1 Participações S/A, CNPJ 09.338.797/0001-06, foi incorporada pela companhia Brasil Telecom Participações S/A, CNPJ 02.570.688/0001-70, vide anexo 13, doc. 1 [fls. 104/105].

8.2 - Fase 2 - Em 30/09/2009, a companhia Brasil Telecom Participações S/A, CNPJ 02.570.688/0001-70, foi incorporada pela companhia Brasil Telecom S/A, CNPJ 76.535.764/0001 43, vide anexo 13, doc. 2 [fls. 106/109].

8.3 - Fase 3 - Em 27/02/2012, através de Assembléia Geral Extraordinária, a companhia Brasil Telecom S/A, CNPJ 76.535.764/-, alterou sua denominação social, passando de Brasil Telecom S/A para OI S/A, vide subitem 7.15 da citada Assembléia, no anexo 13, doc. 3 [fls. 110/116].

A fiscalização esclarece que a Reorganização Societária ocorrida no grupo empresarial Telemar foi muito mais ampla do que consta nos subitens 8.1, 8.2 e 8.3 acima, portanto, o que consta nos referidos subitens é um resumo do que aconteceu.

Considerando o disposto no artigo 227 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, temos que o Auto de Infração do Imposto de Renda na Fonte está sendo lavrado na companhia OI S/A, CNPJ 76.535.764/0001-43 (na condição de

Incorporadora) e não na incorporada COPART 1 Participações S/A, pois a empresa COPART 1 foi extinta por incorporação, em 31/07/2009, vide subitem 8.1 acima.

9. Encontra-se no anexo 14, documento da companhia Telemar Norte Leste S/A, para fins da Instrução CVM nº 481/09, no qual relata a aquisição do controle acionário da empresa Invitel S/A, **documento esse que foi submetido à Assembléia Geral Extraordinária da Telemar Norte Leste S/A, em 13 de janeiro de 2011**. Cabendo salientar que nesse documento consta a quantidade de ações vendidas por cada acionista da empresa Invitel S/A, sendo que consta também que os acionistas **CITIGROUP VENTURE CAPITAL INTERNATIONAL BRAZIL L.P. e OPPORTUNITY FUND, são domiciliados em Paraíso Fiscal (Ilhas Cayman)** [ver fls. 124/164].

9.1 - Na ficha cadastral existente na Receita Federal, **a qual está em vigor até a data da lavratura deste Auto de Infração**, consta que as empresas Citigroup Venture Capital International Brazil, LP e Opportunity Fund **são domiciliadas em Paraíso Fiscal (Ilhas Cayman)**, vide anexos 15 e 16, respectivamente [fls. 165/166]

10 - Conforme já mencionado às fls 2 do presente Termo de Constatação, em 01/08/2012, foi lavrado o Termo de Início de Procedimento Fiscal, vide anexo 1, e que abaixo reproduzo parte:

"Quesito 3 - Fornecer demonstrativo contendo os cálculos efetuados, referentes aos recolhimentos efetuados através de DARF's pela empresa incorporada COPART 1 Participações S/A, conforme abaixo:

CÓDIGO	DATA	VALOR (R\$)
0473	08/01/2009	7.782.272,78
0473	08/01/2009	8.801.149,63
0473	08/01/2009	18.075.217,13
0473	08/01/2009	150.824.156,26

O código 0473, refere-se a Imposto na Fonte incidente sobre rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior.

Quesito 5 — Fornecer os Contratos de Câmbio, referentes as remessas efetuadas ao exterior pela empresa incorporada COPART 1 Participações S/A, que resultaram nos recolhimentos mencionados no quesito 1 acima. "

11 - Em 22/08/2012, vide anexo 13 [fls. 102/123], docs. 1/10, o contribuinte atendeu parcialmente as solicitações da fiscalização, conforme abaixo:

11.1. O contribuinte forneceu a documentação referente às incorporações, as quais encontram-se mencionadas nos subitens 8.1 e 8.2 acima.

11.2. O contribuinte forneceu a documentação referente à alteração da denominação social da Brasil Telecom S/A para OI S/A, vide subitem 8.3, acima.

11.3. Em relação à memória de cálculo pertinente ao Imposto de Renda na Fonte, que foi recolhido em 08/01/2009 pela empresa COPART 1 Participações S/A, através do código 0473 (Imposto na Fonte incidente sobre

rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior), o contribuinte informou o seguinte:

*"Em cumprimento à solicitação desta r. Fiscalização Federal, apresentamos, em anexo, memórias de cálculo dos montantes de R\$ 150.824.156,26 e de R\$ 8.801.149,63 retidos e recolhido por COPART 1 Participações S/A (doe. nº 04), em janeiro de 2009. **No que se refere às duas retenções remanescentes, nos valores de R\$ 7.782.272,78 e de R\$ 18.824.156,26, informamos que estamos compulsando os arquivos da Companhia incorporada e que apresentaremos as correspondentes memórias de cálculo tão logo estas sejam localizadas.**" (negrito nosso)*

12 Memória de Cálculo, a respeito do recolhimento do Imposto de Renda na Fonte, no valor de R\$ 150.824.156,26, referente à aquisição pela empresa COPART 1 Participações S/A, das ações de emissão da empresa INVITEL S/A (anexo 13, doc.4) [fl. 117]

Acionista Vendedor: Citigroup Venture Capital International, Brasil, LP domiciliado nas ILHAS CAYMAN (Paraíso Fiscal).

Nº de Ações possuídas CVC : 504.767.818

Custo de Aquisição por ação : US\$ 0,2438

Custo de Aquisição CVC : US\$ 123.062.597,23

Obs: CVC significa Citigroup Venture Capital.

VALOR PAGO PELA COPART 1 PARTICIPAÇÕES S/A

Nº de ações adquiridas : 504.767.818

Custo de Aquisição por ação : US\$ 1,0988

Valor Pago : US\$ 554.642.292,94

GANHO DE CAPITAL EM US\$:

Valor pago pela COPART 1 Participações S/A : US\$ 554.642.292,94

Custo de Aquisição pelo Citigroup Venture : US\$ 123.062.597,23

GANHO DE CAPITAL PELO CITIGROUP VENTURE CAPITAL : US\$ 431.579.695,71

Obs: 1 US\$ = R\$ 2,3298

Ganho de Capital em R\$:

US\$ 431.579.695,71 x 2,3298 = R\$ 1.005.494.375,04

Imposto de Renda na Fonte recolhido pelo contribuinte Copart 1 Participações S/A .

15% de R\$ 1.005.494.375,04 = R\$ 150.824.156,26 (vide DARF do recolhimento no anexo 13,doc.6) [fl. 119]

Imposto de Renda na Fonte calculado pela Fiscalização : Como o alienante Citigroup Venture Capital International Brazil L P, é domiciliado em Paraíso

Fiscal (Ilhas Cayman), a alíquota do Imposto na Fonte incidente sobre o Ganho de Capital é de 25% (vinte e cinco por cento), conforme estabelece o artigo 47 da Lei nº 10.833/2003, assim temos:

25% de R\$ 1.005.494.375,04 = R\$ 251.373.593,80

Insuficiência de Recolhimento do Imposto de Renda na Fonte:

Cálculo Fiscalização : R\$ 251.373.593,80

Cálculo Contribuinte : R\$ 150.824.156,26

Insuficiência de Imposto : R\$ 100.549.437,46 (VALOR ORIGINAL)

Observações:

1. A memória de cálculo fornecida pelo contribuinte, e que consta em sua resposta datada de 22/08/2012, encontra-se no anexo 13 , doc. 4.

2. O valor da venda das ações de emissão da empresa INVITEL S/A, as quais foram vendidas pelo Citigroup Venture Capital International Brazil, LP, foi depositado na conta corrente da empresa vendedora, conforme abaixo:

Valor pago pela companhia COPART 1 US\$ 554.642.292,94

Valor pago em Reais (US\$ 1 = R\$ 2,3298)..... R\$ 1.292.206.313,12

Imposto na Fonte que foi descontado..... R\$ 150.824.856,26

(subcláusula 1.4.1 do Contrato de Compra e Venda)

Valor depositado R\$ 1.141.381.457,82

O valor de R\$ 1.141.381.457,82 (um bilhão, cento e quarenta e um milhões, trezentos e oitenta e um mil, quatrocentos e cinquenta e sete reais e oitenta e dois centavos), foi pago pela empresa COPART 1 Participações S/A, em 08 de janeiro de 2009, **através de TED**, emitido pelo Banco Credit Suisse (Brasil) S/A, ao Banco destinatário Citibank S/A, agência 0001, conta creditada 00016090918, de titularidade da empresa CITIGROUP VENTURE CAPITAL INTERNATIONAL BRAZIL, LP, cujo domicilio é em Paraíso Fiscal (Ilhas Cayman), vide comprovante do envio do TED no anexo 13, doc.5 [fl. 118]

3. A cópia do DARF referente ao recolhimento do Imposto de Renda na Fonte, código 0473, efetuado pela companhia COPART 1 Participações S/A, CNPJ 09.338.797/0001-06, em 08/01 /2009, no valor de R\$ 150.824.156,26, encontra-se no anexo 13, doc.6 [fl. 119]

13 - Conforme consta no item 6.2 deste Termo de Constatação, a companhia COPART 1 Participações S/A, também adquiriu da empresa Citigroup Venture Capital International Brazil, L P, 2.329.640 ações ordinárias de emissão da companhia Brasil Telecom Participações S/A, e em relação a essa aquisição a companhia COPART 1 pagou Imposto de Renda na Fonte no valor de R\$ 8.801.149,63 (oito milhões, oitocentos e um mil, cento e quarenta e nove reais e sessenta e três centavos). Vide cópia do Darf no anexo 13, doc. 7 [fl. 120].

O cálculo da Imposto de Renda na Fonte acima mencionado, foi efetuado conforme memória de cálculo fornecida pelo contribuinte, vide anexo 13, doc. 7.

Número de ações detidas pelo Citigroup Venture Capital : 504.767.818

Custo de Aquisição por ação em US\$: 23,4132
 Custo de Aquisição pelo Citigroup Venture : US\$ 54.544.354,21
 Valor da Venda das ações para a COPART 1 : US\$ 81.084.289,24
 Valor da Venda das ações para a COPART 1 : R\$ 179.475.465,60
 Em Reais (1 US\$ = R\$ 2,2134)
 Valor da Venda vinculada ao câmbio de 06/01/2009: R\$ 32.905.983,98
 Valor da Venda vinculada ao câmbio de 08/01/2009 : R\$ 146.569.481,62

PAGAMENTO A:

Taxa de Câmbio: 1 US\$ = R\$ 2,3298

Ganho de Capital por Ação	Total US\$	Valor
Valor da Venda das Ações 33,07	14.123.952,26	US\$
(-) Custo de Aquisição 23,41	10.000.445,81	US\$
Ganho de Capital em US\$	4.123.506,45	
IRRF – Alíquota de 15% em US\$	618.525,97	
Ganho de Capital em R\$ (US\$1=R\$ 2,3298)	9.606.945,32	
IRRF – Alíquota de 15% em R\$	1.441.041,80	

PAGAMENTO B:

Taxa de Câmbio: 1 US\$ = R\$ 2,1889

Ganho de Capital por Ação	Total US\$	Valor
Valor da Venda das Ações 35,20	66.960.336,98	US\$
(-) Custo de Capital	44.543.878,70	US\$ 23,41
Ganho de Capital em US\$	22.416.458,29	
IRRF – Alíquota de 15% em US\$	3.362.468,74	
Ganho de Capital em R\$ (US\$1=R\$ 2,3298)	49.067.385,54	
IRRF – Alíquota de 15% em R\$	7.360.107,83	

Total do IRRF recolhido pela companhia COPART 1 Participações S/A (A + B)

R\$ 8.801.149,63 (R\$ 1.441.041,80 + R\$ R\$ 7.360.107,83)

Imposto de Renda na Fonte calculado pela Fiscalização: Como o alienante Citigroup Venture Capital International Brazil LP, é domiciliado em Paraíso Fiscal (Ilhas Cayman), a alíquota do Imposto na Fonte incidente sobre o Ganho de Capital é de 25% (vinte e cinco por cento), conforme estabelece o artigo 47 da Lei nº 10.833/2003, assim temos:

25% de (R\$ 9.606.945,32 + R\$ 49.067.385,54) = R\$ 14.668.582,72

Insuficiência de Imposto na Fonte:

Cálculo Fiscalização : R\$ 14.668.582,72

Cálculo Contribuinte : R\$ 8.801.149,63

Insuficiência de Imposto : R\$ 5.867.433,09

(Valor Original)

Observações:

1 - A memória de cálculo fornecida pelo contribuinte e que consta em sua resposta datada de 22/08/2012, encontra-se no anexo 13, doc. 7.

2 - O valor da Venda das ações de emissão da companhia Brasil Telecom Participações S/A, as quais foram vendidas pelo Citigroup Venture Capital International Brazil L P, foi depositado na conta corrente da empresa vendedora, conforme abaixo:

Valor das ações adquiridas pela companhia COPART 1	R\$ 179.475.465,60
Imposto na Fonte que foi descontado (subcláusula 1.4.1 do Contrato de Compra e Venda – Anexo 12)	R\$ 8.801.149,63
Valor depositado	R\$ 170.674.315,97

O valor de R\$ 170.674.315,97 (cento e setenta milhões, seiscentos e setenta e quatro mil, trezentos e quinze reais e noventa e sete centavos), foi pago pela empresa COPART 1 Participações S/A, em 08 de janeiro de 2009, através de TED emitido pelo Banco Credit Suisse (Brasil) S/A ao Banco destinatário Citibank S/A, agência 0001, conta creditada 00016090918, cuja titularidade é da empresa CITIGROUP VENTURE CAPITAL INTERNATIONAL BRAZIL LP, cujo domicílio é em Paraíso Fiscal (Ilhas Cayman), vide comprovante do envio do TED no anexo 13, doc. 8 [fl. 121]

3 - A cópia do Darf referente ao recolhimento do Imposto de Renda na Fonte, código 0473, efetuado pela companhia COPART 1 Participações S/A, CNPJ 09.338.797/0001-06, em 08/01/2009, no valor de R\$ 8.801.149,63, encontra-se no anexo 13, doc.9 [fl. 122]

14 - Em relação a Insuficiência do Recolhimento do Imposto de Renda na Fonte, referente ao Ganho de Capital obtido pelo Opportunity Fund, a fiscalização esclarece o seguinte:

14.1 - Em resposta ao quesito 3 do Termo de Início do Procedimento Fiscal, lavrado em 01/08/2012, vide anexo 1, o contribuinte informou em 22/08/2012, anexo 13, que em relação aos recolhimentos na fonte nos valores de R\$ 7.782.272,78 e de R\$ 18.824.156,26, **as memórias de cálculo não tinham sido localizadas e solicitou um prazo adicional de 30 (trinta) dias, para a apresentação das citadas memórias de cálculo.**

14.2 - Tendo transcorrido 60 (sessenta) dias e não tendo o contribuinte apresentado as memórias de cálculo referentes aos recolhimentos na fonte dos valores acima mencionados, a fiscalização lavrou em 01/10/2012, Termo de Reintimação Fiscal, vide anexo 21, concedendo um prazo adicional de mais 30 (trinta) dias, para a apresentação das memórias de cálculo. (fl. 190/191)

14.3 - A fiscalização informa que apesar do contribuinte ter sido intimado e reintimado a apresentar as memórias de cálculo referente ao Ganho de Capital obtido pelo Opportunity Fund, as mesmas não foram entregues à fiscalização, dessa maneira, em 05/02/2013, vide anexo 29, foi lavrado novo Termo de Reintimação Fiscal, solicitando o atendimento integral dos quesitos 3 e 5 constantes no Termo de Início do Procedimento Fiscal, lavrado em 01/08/2012 e também no Termo de Reintimação Fiscal, lavrado em 01/10/2012, conforme abaixo [fls. 205/206]:

"Solicitamos a V.Sas, fornecerem no prazo de 72 (setenta e duas) horas, a documentação referentes aos quesitos 3 e 5, constantes no Termo de Início do Procedimento Fiscal, lavrado em 01/08/2012, conforme abaixo:

Quesito 3 - Memórias de Cálculo referentes ao Ganho de Capital, obtido pelo Opportunity Fund, quando da venda das ações de emissão das empresas Invitel S/A e Brasil Telecom Participações S/A, as quais foram adquiridas pela empresa incorporada COPART 1 Participações S/A .

Quesito 5 - Contrato de Câmbio, referentes ao pagamento das ações de emissão das empresas Invitel S/A e Brasil Telecom Participações S/A, as quais foram adquiridas do Citigroup Venture Capital International Brazil, L. P. e do Opportunity Fund, pela empresa incorporada COPART 1 Participações S/A ".

15 -Em 14/02/2013, vide anexo 30, doc 1 e 2, o contribuinte atendeu parcialmente o Termo de Reintimação Fiscal lavrado em 05/02/2013, fornecendo as memórias de cálculo referente ao Ganho de Capital obtido pelo Opportunity Fund, que resultou no recolhimento em 08/01/2009, do Imposto na Fonte nos valores de R\$ 7.782.272,78 e R\$ 18.075.217,13, valores esses que foram pagos pela empresa incorporada COPART 1 Participações S/A [fls. 207/209]

Obs: O contribuinte não entregou à fiscalização os alegados Contratos de Câmbio, que alega que foram celebrados, quando do pagamento pela empresa incorporada COPART 1 Participações S/A, referente a aquisição das ações das empresas Invitel S/A e Brasil Telecom Participações S/A , as quais foram adquiridas do Citigroup Venture Capital International Brazil, LP e do Opportunity Fund.

Insuficiência de Recolhimento do Imposto de Renda na Fonte, pela fonte pagadora COPART 1 Participações S/A, **referente ao Ganho de Capital obtido pelo Opportunity Fund, quando da venda das ações de emissão da companhia Invitel S/A.**

Nº de Ações possuídas Opportunity Fund : 42.639.777

Custo de Aquisição por ação : US\$ 0,61

Custo de Aquisição Opportunity Fund : US\$ 25.830.256,41

VALOR PAGO PELA COPART 1 PARTICIPAÇÕES S/A

Nº de ações adquiridas : 42.639.777

Custo de Aquisição por ação : US\$ 1,15

Valor Pago : US\$ 49.227.847,53

GANHO DE CAPITAL EM US\$:

Valor pago pela COPART 1 Participações S/A : US\$ 49.227.847,53

Custo de Aquisição pelo Opportunity Fund : US\$ 25.830.256,41

Ganho de Capital pelo Opportunity Fund : US\$ 23.397.591,12

Obs: 1 US\$ = R\$ 2,2174

Ganho de Capital em R\$:

US\$ 23.397.591,12 x 2,2174 : R\$ 51.881.818,56

Imposto de Renda na Fonte, recolhido
à alíquota de 15% : R\$ 7.782.272,78

Imposto de Renda na Fonte, calculado
pela fiscalização à alíquota de 25% : R\$ 12.970.454,63

Insuficiência de recolhimento : R\$ 5.188.181,85

Obs: Os valores acima, foram extraídos da memória de cálculo fornecida pelo contribuinte, vide anexo 30, doc. 1 [fl. 208].

A cópia do Darf no valor de R\$ 7.782.272,78, referente ao recolhimento do Imposto de Renda na Fonte, código 0473, efetuado em 08/01/2009, pela companhia COPART 1 Participações S/A, CNPJ 09.338.797/000106, encontra-se no anexo 24 [fl. 194]

Insuficiência de Recolhimento do Imposto de Renda na Fonte, pela Fonte Pagadora COPART 1 Participações S/A, referente ao Ganho de Capital, **obtido pelo Opportunity Fund, quando da venda das ações de emissão da companhia Brasil Telecom Participações S/A.**

Nº de Ações possuídas Opportunity Fund : 5.225.991

Custo de Aquisição por ação : US\$ 24,34

Custo de Aquisição Opportunity Fund : US\$ 127.225.083,03

VALOR PAGO PELA COPART 1 PARTICIPAÇÕES S/A

Nº de ações adquiridas : 5.225.991

Custo de Aquisição por ação : US\$ 34,74

Valor Pago : US\$ 181.568.659,98

GANHO DE CAPITAL EM US\$:

Valor pago pela COPART 1 Participações S/A : US\$ 181.568.659,98

Custo de Aquisição pelo Opportunity Fund : US\$ 127.225.083,03

Ganho de Capital pelo Opportunity Fund : US\$ 54.343.576,95

Obs: 1 US\$ = R\$ 2,2174

Ganho de Capital em R\$:

US\$ 54.343.576,95 x 2,2174 : R\$ 120.501.447,53

Imposto de Renda na Fonte, recolhido à alíquota de 15% : R\$ 18.075.217,13

Imposto de Renda na Fonte, calculado pela fiscalização à alíquota de 25% : R\$ 30.125.361,88

Insuficiência de recolhimento : R\$ 12.050.144,75

Obs: Os valores acima, foram extraídos da memória de cálculo fornecida pelo contribuinte, vide anexo 30, doc. 2 [fl. 209]

A cópia do Darf no valor de R\$ 18.075.217,13, referente ao recolhimento do Imposto de Renda na Fonte, código 0473, efetuado em 08/01/2008 pela companhia COPART 1 Participações S/A, CNPJ 09.338.797/0001-06, encontra-se no anexo 25 [fl. 195]

O TED referente a compra das ações de emissão da empresa Brasil Telecom Participações S/A no valor de R\$ 384.535.129,51, anexo 13, doc. 10, está abaixo demonstrado [fl. 123]:

Valor antes do Imposto na Fonte : R\$ 402.610.346,64

Imposto na Fonte Descontado : R\$ 18.075.217,13

Valor do TED : R\$ 384.535.129,51

Banco Remetente : Banco Credit Suisse (Brasil)
S/A

Banco destinatário : ABN Amro Real S/A

Agência destinatária : 0084

Conta creditada : 000019999559

Cliente creditado : Banco ABN Amro Real S/A

16 - Através do Termo de Intimação Fiscal, lavrado em 18/09/2012, anexo 22 , foi intimado que o contribuinte informasse a base legal, **que amparou a aplicação da alíquota de 15% (quinze por cento), no cálculo do Imposto de Renda na Fonte, incidente sobre o Ganho de Capital obtido pelos vendedores Citigroup Venture Capital International Brazil, LP e Opportunity Fund, os quais são domiciliados em Paraíso Fiscal (Ilhas Cayman)**, quando da aquisição em 08/01/2009 , pela companhia Copart 1 Participações S/A, das ações de emissão da companhia Invitel S/A e das ações ordinárias da companhia Brasil Telecom Participações S/A [fl. 192].

Obs: O Termo acima foi lavrado na empresa OI S/A, face ao disposto no **artigo 227, da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.**

17 - Em resposta datada de 03/10/2012, o contribuinte informou o seguinte: (vide anexo 23) [fl. 193]:

17.1 - O pagamento referente a compra das ações acima mencionadas, foi remetido para Delaware, nos Estados Unidos.

17.2 - **A base legal que amparou a aplicação da alíquota de 15% (quinze por cento), incidente sobre o Ganho de Capital obtido pelos vendedores Citigroup Venture Capital International Brazil, LP e Opportunity Fund, é aquela aplicável à tributação na fonte, no caso de beneficiário residente no exterior, prevista no Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99), nas disposições discorridas a partir do capítulo "V" do título I do Livro III, daquele diploma. (negrito nosso)**

18 - Em relação à resposta do contribuinte, este auditor fiscal deixa registrado no presente Termo de Constatação o seguinte:

18.1 - Na resposta do contribuinte, anexo 23, consta que o pagamento por parte da companhia COPART 1 Participações S/A, referente a compra das ações de emissão das empresas Invitel S/A e Brasil Telecom Participações S/A, as quais foram vendidas pelo Citigroup Venture Capital International Brazil, LP e Opportunity Fund (que são domiciliados nas Ilhas Cayman), **foi remetido para Delaware, nos Estados Unidos da América.**

A fiscalização transcreve abaixo, o que consta na resposta do contribuinte: (anexo 23)

"Cabe-nos informar que a aplicação da alíquota de 15% (quinze por cento), incidente sobre o Ganho de Capital na remessa realizada para Delaware, nos Estados Unidos, às empresas vendedoras ..."

A fiscalização esclarece que através do quesito 2 do Termo de Diligência Fiscal/Solicitação de Documentos, lavrado em 17/11/2011, anexo 6, foi solicitado que a companhia Brasil Telecom S/A, na condição de sucessora por incorporação, identificasse os vendedores dos investimentos adquiridos pela empresa COPART 1 Participações S/A, comprovando o valor pago a cada um deles.

Em resposta datada de 23/01/2012, anexo 8 , o contribuinte informou o seguinte:

"A planilha abaixo de liquidação reflete o valor pago a cada um dos vendedores, devidamente comprovados por meio dos comprovantes de transferência e boletos de liquidação (em relação às operações em bolsa) correspondentes" (negrito nosso)

Este auditor esclarece que na resposta do contribuinte constam vários vendedores, sendo que na presente autuação só interessa dois vendedores, que são: Citigroup Venture Capital International Brazil, LP e Opportunity Fund, os quais são domiciliados nas Ilhas Cayman (Paraíso Fiscal).

A fiscalização ressalta que o contribuinte através de sua resposta datada de 23 de janeiro de 2012, **forneceu à fiscalização os TED's referentes aos pagamentos efetuados aos vendedores acima mencionados, os quais são domiciliados nas Ilhas Cayman**, assim temos:

Pagamentos efetuados em 08/01/2009, pela empresa compradora COPART 1 Participações S/A, ao vendedor Citigroup Venture Capital International Brazil, LP, domiciliado nas Ilhas Cayman.

• Pagamento referente à compra das ações de emissão da empresa Invitel S/A

Pagamento efetuado **através de TED**, emitido em 08/01/2009, pelo Banco Credit Suisse (Brasil) S/A, no valor de R\$ 1.141.381.457,82, anexo 13, doc.5, conforme abaixo [fl. 118]:

Banco destinatário : Banco Citibank S/A
 Agência destinatária : 0001
 Conta creditada : 00016090918
 Cliente creditado : Citigroup Venture Capital International Brazil, Delaware

• Pagamento referente à compra das ações de emissão da empresa Brasil Telecom Participações S/A

Pagamento efetuado **através de TED**, emitido em 08/01/2009, pelo Banco Credit Suisse (Brasil) S/A, no valor de R\$ 170.674.315,96, anexo 13, doc.8, conforme abaixo:

Banco destinatário : Banco Citibank S/A
 Agência destinatária : 0001
 Conta creditada : 00016090918
 Cliente creditado : Citigroup Venture Capital International Brazil, Delaware

Pagamento efetuado em 08/01/2009, pela empresa compradora COPART 1 Participações S/A, ao vendedor Opportunity Fund, domiciliado nas Ilhas Cayman, referente à compra das ações de emissão das empresas Invitel S/A e Brasil Telecom Participações S/A.

Conforme citado acima, em 23/01/2012, anexo 8, o contribuinte informou o valor pago a cada vendedor, sendo que em relação ao vendedor Opportunity Fund, foram pagos os seguintes valores:

- R\$ 101.379.556,39, referente a compra das ações de emissão da empresa Invitel S/A.

- R\$ 384.535.129,51, referente a compra das ações de emissão da empresa Brasil Telecom Participações.

A fiscalização esclarece que não foi fornecido o TED referente à compra (por parte da empresa COPART 1 Participações S/A), das ações de emissão da empresa Invitel S/A, sendo que o TED referente a compra das ações de emissão da empresa Brasil Telecom Participações S/A no valor de R\$ 384.535.129,51, anexo 13, doc. 10, está abaixo demonstrado:

Banco Remetente : Banco Credit Suisse (Brasil) S/A
 Banco destinatário : ABN Amro Real S/A
 Agência destinatária : 0084

Conta creditada : 000019999559

Cliente creditado : Banco ABN Amro Real S/A

19 - Tendo em vista os TED's de pagamentos constantes no anexo 13, doc's 5, 8 e 11, temos que os pagamentos efetuados pela companhia COPART 1 Participações S/A, quando da compra das ações de emissão das empresas Invitel S/A e Brasil Telecom Participações S/A, as quais foram adquiridas do Citigroup Venture Capital International Brazil, LP e Opportunity Fund, **foram pagos no Brasil através de TED e em reais, e por outro lado, não foi comprovado pelo contribuinte que os recursos foram remetidos, através de Contratos de Câmbio, para Delaware, nos Estados Unidos da América.**

20 - A fiscalização esclarece que em 18 de dezembro de 2012, o contribuinte OI S/A, CNPJ 76.535.764/0001-43, sucessora por incorporação das empresas COPART 1 Participações S/A e Brasil Telecom Participações S/A, entregou à fiscalização cópia do ofício endereçado ao Banco Central do Brasil, no qual solicita cópias dos Contratos de Câmbio celebrados pela empresa COPART 1, vide anexo 28. **Cabendo a fiscalização informar que os alegados Contratos de Câmbio não foram entregues à fiscalização.**

21 - Considerando que foram entregues à fiscalização os TEDs de pagamentos efetuados pela empresa incorporada COPART 1 Participações S/A, vide anexo 13 doc. 5, 8 e 11, portanto, não faz sentido o contribuinte alegar que os pagamentos foram feitos através de Contratos de Câmbio. Sendo que a fiscalização ressalta que mesmo que os vendedores Citigroup Venture Capital International Brazil, LP e Opportunity Fund tivessem ou tenham conta bancária, por exemplo: nos Estados Unidos da América, França ou Inglaterra, **tal fato não modifica em nada o domicílio fiscal dos vendedores, que vem a ser Ilhas Cayman (Paraíso Fiscal)**, sendo que nesse caso temos que atentar que para o cálculo do Imposto de Renda na Fonte incidente sobre o Ganho de Capital obtido por domiciliados ou residentes em países ou localidades considerados Paraíso Fiscal, a alíquota a ser aplicada é de 25% (vinte e cinco por cento)

21.1 - A fiscalização deixa registrado no presente Termo de Constatação, que os vendedores Citigroup Venture Capital International Brazil, LP e Opportunity Fund, são fundos de investimentos estrangeiros operando no Brasil, dessa maneira, os referidos fundos têm contas bancárias no Brasil, não **precisando**, portanto, que o numerário obtido quando da venda das ações fosse remetido ao exterior através de Contratos de Câmbio.

22 - Em relação ao pleito da fiscalização, no sentido que o contribuinte informasse a base legal que amparou a utilização da alíquota de 15% (quinze por cento) , no cálculo do Ganho de Capital obtido pelos vendedores domiciliados nas Ilhas Cayman (Paraíso Fiscal) , o contribuinte respondeu de forma não conclusiva, vide anexo 23, ao que foi solicitado pela fiscalização, pois temos que considerar o seguinte:

O Capítulo V do Decreto nº 3000, de 26 de março 1999 (RIR/99), dispõe sobre a tributação na fonte em relação a Rendimentos de Residentes ou Domiciliados no Exterior, cabendo ressaltar que no referido capítulo encontram-se os artigos de números 682 a 716, ou seja, encontram-se mencionados 35 (trinta e cinco) artigos, **e por um descuido o contribuinte deixou de informar qual foi o artigo que amparou a utilização do percentual de 15% (quinze por cento)**, para o cálculo do Ganho de Capital obtido pelos vendedores Citigroup Venture Capital International Brazil, LP e Opportunity Fund, os quais são domiciliados nas Ilhas Cayman (Paraíso Fiscal).

Considerando que o contribuinte respondeu de forma não conclusiva ao que foi solicitado pela fiscalização, este auditor fiscal deixa registrado neste Termo de Constatação, que é o artigo 685 do Decreto nº 3.000, de 26/03/1999 (RIR/99), que trata a respeito da Tributação na Fonte, **em relação ao Ganho de Capital obtido por residentes ou domiciliados no exterior**, cabendo ressaltar que quando a pessoa jurídica é domiciliada ou residente em Paraíso Fiscal, que é o presente caso, temos que atentar ao disposto no artigo 47 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, **que estabelece que o Ganho de Capital decorrente de operação em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida, a que se refere o artigo 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, sujeita-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento).**

A fiscalização esclarece que nos artigos do Decreto nº 3.000, de 26/03/1999 (RIR/99), consta as alterações ocorridas ao longo do tempo na Legislação Tributária, sendo que nos novos disciplinamentos legais referentes o artigo 685 do citado Decreto, consta mencionado o artigo 47 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

INDÍCIOS DA OCORRÊNCIA, DE FRAUDE E CONLUÍO, QUANDO DO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO NA FONTE INCIDENTE SOBRE O GANHO DE CAPITAL, OBTIDO POR DOMICILIADOS EM PARAÍSO FISCAL (ILHAS CAYMAN), QUE VÊM A SER: CITIGROUP VENTURE CAPITAL INTERNATIONAL BRAZIL E OPPORTUNITY FUND.

(...)

Indícios da Fraude:

A comprovação que era de pleno conhecimento da empresa incorporada COPART 1 Participações S/A, no sentido que o Citigroup Capital International Brazil L.P. e o Opportunity Fund são domiciliados em Paraíso Fiscal, está abaixo demonstrada:

Consta no Contrato de Compra e Venda das ações de emissão da empresa INVITEL S/A (anexo 12), **o qual foi celebrado em 25/04/2008**, que os dois acionistas vendedores acima mencionados, são domiciliados nas Ilhas Cayman (Paraíso Fiscal), vide também subitem 6.1 deste Termo de Constatação.

Considerando que o pagamento do Imposto de Renda na Fonte ocorreu em **08/01/2009**, data posterior a data da celebração do Contrato que ocorreu em **25/04/2008**, temos a prova que a Companhia COPART 1 Participações S/A, **tinha pleno conhecimento** que os acionistas vendedores Citigroup Venture Capital International Brazil LP e Opportunity Fund são domiciliados em Paraíso Fiscal (Ilhas Cayman).

Indícios do Conluio, planejado pelas Companhias COPART 1 Participações S/A e Brasil Telecom S/A.

A fiscalização ressalta que a DIPJ referente ao ano-calendário 2007, do contribuinte INVITEL S/A, CNPJ 02.465.782/0001-60, **ND 1132596**, foi entregue em **27/06/2008**, e consta no item 008 da Ficha 50, vide anexo 26, a qual refere-se a Identificação dos Sócios ou Titular, **que o acionista Citigroup Venture Capital International Brazil LP, é domiciliado nas Ilhas Cayman (Paraíso Fiscal)** [fls. 196/197].

Cabe enfatizar que a DIPJ do ano-calendário 2007 do contribuinte Invitel S/A foi transmitida via internet, em **27/06/2008**, sendo que nessa data, o controle do referido contribuinte não tinha sido ainda transferido para a Companhia COPART 1 Participações S/A, cabendo informar que o controle somente passou a ser exercido pela COPART 1 a partir de **08/01/2009**, quando ocorreu o pagamento por parte da COPART 1 das ações de emissão da empresa INVITEL S/A, vide Fato Relevante no anexo 20 [fls. 187/189].

ENTREGA DA DIPJ DO ANOCALENDÁRIO 2008 DO CONTRIBUINTE INVITEL S/A

Em relação à DIPJ do AC 2008 do contribuinte INVITEL S/A, ND 1499091, a qual foi entregue em 13/10/2009, temos que atentar que nessa data a Companhia COPART 1 Participações S/A, já tinha sido extinta por incorporação, conforme abaixo:

Em 31 de julho de 2009, a empresa COPART 1 S/A foi extinta por incorporação pela Companhia Brasil Telecom Participações S/A, vide subitem 8.1 acima, e na **data de 30 de setembro de 2009**, a Companhia Brasil Telecom Participações S/A foi extinta por incorporação pela Companhia Brasil Telecom S/A, vide subitem 8.2 acima. Para melhor compreensão, a fiscalização demonstra através do diagrama abaixo, as incorporações acima citadas.

[...]

Dessa maneira, temos que foi a Companhia Brasil Telecom S/A, a responsável pela entrega em **13/10/2009**, da **DIPJ do AC 2008 do contribuinte INVITEL S/A**, o que ocorreu foi o seguinte:

Quando a Companhia Brasil Telecom S/A, transmitiu em **13/10/2009**, via Internet, a DIPJ do ano-calendário 2008 do contribuinte INVITEL S/A, **apesar de ter pleno conhecimento** que os acionistas vendedores Citigroup Venture Capital International Brazil LP e Opportunity Fund são domiciliados em Paraíso Fiscal (Ilhas Cayman), fez constar na Ficha 50, vide anexo 27, a qual refere-se a Identificação dos Sócios ou Titular, **que os acionistas acima mencionados, eram domiciliados nos Estados Unidos e Brasil respectivamente, ou seja, fez constar na DIPJ uma informação falsa.**

Ora, considerando que a empresa Brasil Telecom S/A, tinha plena ciência da existência do Contrato de Compra e Venda das ações de emissão da empresa INVITEL S/A, o qual foi celebrado, em **25/04/2008**, vide anexo 12, sendo que o pagamento somente ocorreu em **08/01/2009**, vide Fato Relevante no anexo 20, e TED de pagamento no anexo 13, doc 5, e também **tinha pleno conhecimento** que os dois acionistas vendedores acima mencionados são domiciliados em Paraíso Fiscal (Ilhas Cayman), temos que a intenção do contribuinte Brasil Telecom S/A, **em prestar uma informação falsa na Ficha 50 da DIPJ do ano-calendário 2008 da empresa INVITEL S/A**, teve como objetivo em respaldar a aplicação indevida da alíquota de 15% (quinze por cento), no cálculo do Imposto de Renda na Fonte incidente sobre o Ganho de Capital obtido pelos dois acionistas vendedores Citigroup Venture Capital International Brazil LP e Opportunity Fund, os quais são domiciliados nas Ilhas Cayman (Paraíso Fiscal), e com isso reduzir o montante do tributo a ser recolhido a título de Imposto de Renda na Fonte, pois a alíquota que deveria ter sido aplicada no cálculo do Imposto de Renda na Fonte teria que ser de 25% (vinte e cinco por cento), conforme determina o artigo 47 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

A fiscalização ressalta que a Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, definiu nos incisos I dos artigos 1º e 2º, o que vêm a ser crimes contra a ordem tributária, e que abaixo transcrevo:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - Omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

II - Fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre receitas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se total ou parcialmente de pagamento de tributo.

(...)” (destaques do Autuante)

O contribuinte foi cientificado do lançamento em 15/02/2013 (fl. 235).

Inconformada com a exigência, a interessada impugnou, em 18/03/2013, o lançamento (fls. 261/290), instruindo os autos com os documentos de fls. 291/685, e pedindo a improcedência total do auto de infração e o cancelamento dos débitos, com base nas alegações que transcrevo parcialmente:

“(…)

2. Razões que demonstram o descabimento da autuação fiscal.

O lançamento fiscal deve ser cancelado, em síntese, pelas seguintes razões:

2.1. Inexistência da aquisição das ações de INVITEL e BRTPART junto ao CITI CAYMAN e ao OPPORTUNITY FUND. As participações foram alienadas por CITI DELAWARE e IMI / ABN MONTEVIDÉU. O contrato de compra e venda datado de 25.04.2008 tinha sua eficácia suspensa, dependente de mudanças na legislação do setor de telecomunicações e da aprovação da transação pela Agência Nacional de Telecomunicações ANATEL (o que se deu em 19.12.2008). Nesta data, as ações adquiridas por COPART eram de propriedade do CITI DELAWARE e do IMI / ABN MONTEVIDEU. Foram elas que transferiram o domínio da coisa objeto do negócio e receberam o preço da adquirente, perfazendo assim todas as características para que figurassem como vendedoras em negócio perfeito e acabado.

Tais assunções são cabalmente provadas pelos elementos a seguir enumerados, tendo sido parte deles entregue à fiscalização que, estranhamente, ignorou-os e até mesmo sequer os anexou ao processo formado:

2.1.1. Previsão no contrato de compra e venda de 25.04.2008 da possibilidade de os seus subscritores cederem seus papéis até a data de sua execução;

2.1.2. Notificações encaminhadas ao adquirente quando da realização de tais cessões por CITI CAYMAN e OPPORTUNITY FUND, apontando inclusive

autorizações da CVM para a sua realização e atos societários adotados para a sua implementação;

2.1.3. Atualização dos novos proprietários nos certificados de custódias das ações de INVITEL e BRTPART;

2.1.4. Atualização dos novos investidores no Registro Declaratório Eletrônico de Investimento Externo Direto – RDE-IED do Banco Central do Brasil ("BACEN") quando da cessão das ações;

2.1.5. Notificações recebidas por COPART, à época do pagamento, mencionando CITI DELAWARE e IMI / ABN MONTEVIDÉU como titulares das ações e destinatários dos recursos, inclusive com a descrição das contas de depósito dos valores;

2.1.6. Identificação de CITI DELAWARE e IMI / ABN MONTEVIDÉU nas TEDs e cheque administrativo emitidos quando do pagamento pela compra das participações;

2.1.7. Indicarão de CITI DELAWARE e IMI / ABN MONTEVIDÉU nos DARFs como alienantes que auferiram o ganho de capital sujeito ao IRRF; e

2.1.8. Cessões de custódia das ações de INVITEL e BRTPART à COPART realizadas e registradas pelo agente responsável a pedido de CITI DELAWARE e IMI / ABN MONTEVIDÉU, na condição de proprietários dos papéis;

2.2. Aplicação das normas de tributação dos rendimentos dos residentes nos casos de obtenção de acréscimo por não residente domiciliado em país de tributação favorecida. Mesmo que os alienantes fossem residentes nas Ilhas Cayman, como afirmado pela fiscalização, o que se aceita a título de argumentação, a autuação ora impugnada deve ser cancelada, em razão de a legislação determinar que sejam a eles aplicáveis as mesmas normas destinadas aos ganhos da espécie dos domiciliados no País, os quais também sujeitam os ganhos de capital ao imposto à alíquota de 15%.

2.3. Improcedência da multa de ofício. Ainda que o tributo lançado fosse devido, ilação admitida tão só para fins de argumentação, a multa afigura-se improcedente, em razão de a Impugnante ter sido autuada na condição de sucessora por incorporação do imaginado sujeito passivo (COPART), hipótese em que a legislação restringe a responsabilidade da incorporadora ao tributo porventura devido, não a estendendo à exação por eventual infração que possa ter sido cometida por sua sucedida;

2.4. Descabimento da multa qualificada. Por fim, jamais poderia ser imputada multa de 150% à Impugnante, ao argumento de que teria prestado declaração falsa com o propósito de impedir o Fisco de tomar conhecimento de um dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

As informações constantes da DIPJ de INVITEL de nenhum modo se confundem com ato que vise impedir o Fisco de auditar os fatos ocorridos (instrumento fraudulento). Ocorreu mero erro material no seu preenchimento (distinto, inclusive, daquele alegado pelo sr. Fiscal autuante) que, aliás, de nenhum modo impediu que a Administração tomasse conhecimento dos fatos e avaliasse sua correição. Isso porque os nomes do CITI CAYMAN e CITI DELAWARE são idênticos. Apenas as abreviações de suas espécies societárias são distintas (a primeira é LP e a segunda LLC). O erro cometido consistiu na menção do tipo societário do CITI CAYMAN e ao invés de indicação do tipo do CITI DELAWARE, como deveria ter sido feito, mas com

a correta indicação de sua jurisdição (EUA). No que diz respeito ao OPPORTUNITY FUND, foram dois os equívocos, também distintos do quanto alegado pelo sr. Fiscal autuante.

Ao invés de se apontar o IMI como acionista, tal como já o era à época, foi inadvertidamente mencionado que o OPPORTUNITY FUND ainda constava do quadro societário da investida. Além disso, indicou-se a nacionalidade de seu representante, residente no Brasil (Banco Opportunity S.A.), ao invés da menção à jurisdição de IMI (Holanda).

Tudo isso ocorreu meses após os fatos geradores objeto da autuação fiscal, não tendo relação direta com tais fatos em si e, como referido, em nada dificultaram nem prejudicaram o procedimento fiscal.

Caso tais aspectos já não fossem suficientes a revelar o manifesto descabimento da alegação de inserção de informação falsa com o propósito de impedir o Fisco de tomar conhecimento do fato gerador do tributo, há ainda que se ter presente que houve a completa divulgação da operação pelos procedimentos legalmente previstos – Juntas Comerciais envolvidas, CVM, BOVESPA, ANATEL e CADE nas quais era possível identificar todos os detalhes da transação, inclusive cada um dos alienantes. Afora o exposto, a DIPJ do mesmo período entregue pela BRTPART indica dentre os seus acionistas o CITI DELAWARE e o ABN MONTEVIDEU, da forma como se deu o recolhimento do IRRF. Os TEDs, cheque administrativo, DARFs e cessões de custódia igualmente indicam como alienantes CITI DELAWARE e IMI / ABN MONTEVIDEU. Quer dizer, todos os elementos revelam um comportamento coerente da Impugnante com o regime fiscal que considera correto. Não se pode simplesmente, por discordar das regras adotadas, imaginar que se estaria a impedir o Fisco de saber quem são os imaginados alienantes, como irresponsavelmente alega a fiscalização, que, aliás, ao longo do procedimento fiscalizatório tomou conhecimento de documentos que revelavam que as operações tinham se dado de forma diversa das suas convicções e simplesmente os ignorou a ponto de até mesmo não os anexar ao processo formado.

(...)

2.1. Resumo dos fatos praticados pela Impugnante e pelos demais agentes envolvidos na transferência da operadora Brasil Telecom ao grupo Telemar.

Em 25.04.2008, foi firmado o "Contrato de Compra e Venda de Ações" entre quatorze diferentes pessoas (conjuntamente denominadas "Vendedoras") e o CREDIT SUISSE, este na condição de adquirente. TNL, INVITEL e Solpart Participações S.A. ("SOLPART") figuraram no instrumento na condição de intervenientes (doc. 2). Dentre os vendedores, figuravam o CITI CAYMAN e o OPPORTUNITY FUND. O negócio tinha por objetivo a venda de 100% das ações de INVITEL, que detinha a quase totalidade das ações de SOLPART, que, por sua vez, era titular de ações representativas de 51,41% do capital votante de BRTPART. Esta, por seu turno, era titular de ações representativas de 65,64% do capital (sendo 99,09% do votante) de Brasil Telecom S.A. ("BRTELECOM"), concessionária de serviço telefônico fixo comutado. Em suma, o fim visado era a alienação do bloco de ações representativo do controle (direto e indireto) de BRTELECOM.

À época, a legislação aplicável ao setor de telecomunicações, formada pela Lei Geral de Telecomunicações - LGT (Lei 9.472/97, art. 202, § 1º) e pelo

Plano Geral de Outorgas - PGO (Decreto 2.534/98, arts. 7º e 14), vedava que uma operadora de telefonia fixa, tal como a TNL, atuasse direta ou indiretamente em região distinta daquela que lhe foi reservada na desestatização (como era a área explorada pela BRASIL TELECOM), salvo se a ANATEL decidisse de forma diversa, por considerar não haver risco de a medida implicar prejuízos aos usuários dos serviços. Diante da vedação mencionada e como, desde então, já havia a expectativa de sua retirada do ordenamento, o grupo Telemar (do qual faz parte a TNL) firmou Contrato de Comissão com o CREDIT SUISSE para que este, atuando na condição de comissário (Código Civil, art. 693n), comprasse, em seu próprio nome e à conta de TNL, o controle de BRTELECOM das sociedades acima indicadas (doc. 3 fls. 455/479).

Assim, foi fixado, de comum acordo entre as Vendedoras e o grupo Telemar, o prazo que se aguardaria para que fossem adotadas as medidas necessárias a fim de superar as restrições regulatórias existentes, consistentes na mudança do PGO "permitindo dessa forma que a ora Compradora (CREDIT SUISSE), nos termos do Contrato de Comissão, ceda seus direitos e obrigações previstos neste Contrato à Telemar", de modo que a submissão da transação à aprovação da ANATEL pudesse ser feita pela própria Telemar. Durante tal prazo, as disposições essenciais à compra e venda — transferência do domínio das ações e pagamento do preço — tiveram sua **eficácia suspensa**, pois as mudanças constituíam condições suspensivas à produção dos efeitos do negócio.

Veja-se:

"2.1. Sem prejuízo do disposto na Cláusula 3 deste Contrato, as partes reconhecem que, na forma da legislação em vigor, a transferência e alienação das Ações está sujeita às seguintes condições: (i) a condição suspensiva da aprovação prévia da Anatel, na forma do disposto no art. 97 do LGT, dentro do prazo máximo e improrrogável de 240 (duzentos e quarenta) dias contados a partir da data de assinatura deste Contrato (...)"

Em 21.11.2008 (durante o prazo acima mencionado) foi editado o Decreto 6.654, que fixou o novo PGO. A norma passou a admitir a transferência do controle de uma operadora de telefonia fixa para operadora que atenda outra região (art. 6º) doc. 4 [fls. 480/485]. Na mesma data, a Telemar apresentou à ANATEL pedido de anuência prévia de compra das ações que lhe garantiriam o controle (direito ou indireto) de BRTELECOM (doc. 5) [fls. 486/498]. O pleito foi deferido em 19.12.08, por meio da edição do Ato 7.828 da ANATEL (doc. 6) [fls. 499/410].

Com isso, as disposições do contrato de compra e venda, até então com eficácia suspensa, passaram a produzir efeitos.

Em tal data, as ações que, à época de assinatura do contrato de compra e venda, eram de titularidade de CITI CAYMAN e OPPORTUNITY FUND, já haviam sido transferidas a terceiro. Em verdade, os adquirentes foram aqueles ao final alienaram os papéis de sua propriedade à COPART.

Com efeito, em 22.07.08, o CREDIT SUISSE e a TNL foram notificados pelo CITI CAYMAN e pelo CITI DELAWARE, dando conta de que o primeiro "transferiu a totalidade das 504.767.818 ações ordinárias de emissão de Invitel S.A. e 2.329.640 ações ordinárias de emissão de Brasil Telecom Participações S.A. de sua titularidade para sua controlada Citigroup Venture Capital International Brazil (Delaware), LLC (...) conforme permitido pela Cláusula

1.7 do Contrato de Compra e Venda de Ações firmado (...) em 25 de abril de 2008" (doc. 7 – fls. 511/515 destaques do original).

Semelhantemente, em 15.05.08, foi transmitida correspondência ao CREDIT SUISSE e à TNL, subscrita por OPPORTUNITY FUND e IMI, a qual tinha por objetivo "nos termos da cláusula 1.6.1 do Contrato, comunicar que o Opportunity Fund realizou reorganização societária, na forma da autorização concedida pela Comissão de Valores Mobiliários no Processo CVM/RJ 2006/6380, reg. nº 5269/06, conferindo ao capital de sua subsidiária integral, International Markets Investments, C.V. ('IMI'), as ações de sua titularidade na Invitel S.A." (doc. 8 – fls. 516/522)

Daí porque, posteriormente, pouco antes de realizar o pagamento pela aquisição das ações, COPART foi notificada pelos adquirentes dos papéis (CITI DELAWARE e IMI), não só reafirmando que eram titulares das ações de INVITEL e BRTPART, como também indicando as contas em que os recursos deveriam ser depositados. No caso do ABN MONTEVIDÉU, as ações de BRTPART já eram de sua propriedade mesmo antes de 25.04.2008, de modo que a notificação à época do pagamento só serviu de confirmação da propriedade e indicação de conta para a realização do pagamento.

O CITI DELAWARE, em correspondência de 30.12.08, aponta que: "Conforme consta dos Anexos 1.1 (i) e 1.1 (ii) do Contrato, CVC Delaware é **titular** de: (a) 504,767.818 (...) ações ordinárias, escriturais e sem valor nominal de emissão de Invitel (...) e (b) 2.329.640 (...) ações ordinárias, escriturais e sem valor nominal de emissão de BrT Part (...)" (doc. 9) [fls. 523/528] – destacamos. A correspondência de 05.01.2009, subscrita por diferentes fundos, apontava em anexos o "quadro Processo 16682.721202/201249 atualizado indicando a titularidade das Ações Diretas, na forma do Anexo I.(ii) do Contrato" (doc. 10 – fls. 529/534). Nele, consta que o ABN MONTEVIDÉU era proprietário de 5.225.991 ações de BRTPART (anexo I) e IMI de 42.639.77 ações de INVITEL (anexo II).

Em vista de tais mudanças, contratualmente previstas, COPART fez TEDs para pagamento pelas compras das ações de CITI DELAWARE e ABN MONTEVIDÉU, como mencionou nos extratos de transferências (docs. 11 e 12) [fls. 535/539] e solicitou que o CREDIT SUISSE emitisse cheque administrativo para a aquisição das ações de IMI, nomeando-o destinatário dos recursos no próprio título (doc. 13) [fls. 540/542]. Coerentemente, COPART preencheu os DARFs com o IRRF devido indicando CITI DELAWARE, IMI e ABN MONTEVIDÉU como destinatários do acréscimo gerado com os ganhos de capital verificados (docs. 14 a 17) [fls. 543/546], como, aliás, também constou nos lançamentos do extrato de sua conta bancária no CREDIT SUISSE (doc. 18) [fl. 547].

Não houve, portanto, pagamento de preço pela aquisição das ações de INVITEL e BRTPART a pessoas diversas daquelas acima apontadas, como equivocadamente apontou a fiscalização.

2.2. CITI DELAWARE, IMI e ABN MONTEVIDÉU eram proprietários das ações de INVITEL e BRTPART no momento de ocorrência do fato gerador do IRRF. Impossibilidade de procedência do lançamento fiscal.

O fato gerador do IRRF sobre o ganho de capital de não residente reputa-se ocorrido quando se tem a disponibilização ao alienante do preço e a transmissão de titularidade da participação negociada. A disponibilidade do

preço se verifica com o pagamento, crédito, entrega ou remessa dos recursos por fonte no País ao residente no exterior (RIR/99, art. 685). A responsabilidade pelo recolhimento do IRRF é do próprio adquirente, quando residente no Brasil, como se tem no caso em exame (Lei 10.833/03, art. 26 e IN 407/04, art. 1º, I).

Por força das disposições mencionadas, antes que se tenha a efetiva entrega dos recursos ao alienante não há que se cogitar da incidência do IRRF. Significa dizer, no caso concreto, que a assinatura do contrato de compra e venda em 25.04.2008 não teve como efeito fazer com que surgisse a obrigação tributária e, por conseguinte, não havia naquele momento obrigatoriedade de COPART proceder ao recolhimento do IRRF apontando como alienantes os titulares dos papéis à época. A conclusão tem fundamento na reiterada jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, no sentido de que o mero crédito contábil da importância devida ao não residente é insuficiente para fazer surgir o IRRF. Apenas a efetiva disponibilização dos valores ao beneficiário irrompe o nascimento da obrigação.

A impossibilidade de se imaginar haver obrigação de recolher IRRF tendo como alienantes o CITI CAYMAN e o OPPORTUNITY FUND tão só porque constavam do contrato subscrito em 25.04.08 — linha sustentada pela fiscalização — aplica-se ao caso também em razão de a produção de efeitos do negócio estar suspensa à época, posto que subordinado à autorização da ANATEL para que pudesse passar a surtir conseqüências jurídicas nas esferas patrimoniais dos envolvidos (Clausula 2.1., alínea (i) do contrato de compra e venda – doc. 2). De fato, as normas de direito privado (Código, arts. 121 e 125) e tributário (CTN, arts. 116, II e 117, I) cabíveis estabelecem que, no caso de relação jurídica cuja produção eficácia dependa de evento futuro e incerto, a "obrigação não terá existência enquanto ela não se verificar. Permanece em suspenso a sua incorporação ao patrimônio do titular, na categoria de uma expectativa de direito (...)".

Daí porque, na mesma linha, o CARF, ao apreciar caso semelhante, reconheceu que somente após o cumprimento das obrigações condicionantes do negócio a compra e venda pode ser considerada concretizada, com a tributação do ganho a ser então verificado na operação.

Na hipótese em exame, embora CITI CAYMAN e OPPORTUNITY FUND tenham figurado ao início no contrato como vendedores de partes das ações de INVITEL e BRTPART, tal previsão não faz com que automaticamente, após a implementação da condição (autorização da ANATEL), estes ainda continuassem a figurar como vendedores, pois, entre uma data e outra, ambos transmitiram suas ações a terceiros. Desse modo, quando o acordo passou a ser eficaz, os vendedores já eram terceiros (CITI DELAWARE e IMI, sem prejuízo do ABN MONTEVIDÉU, que mesmo na época de assinatura do contrato já detinha a titularidade de ações de BRTPART). Até porque é certo que nos negócios condicionais "os efeitos serão ex nunc, ou seja, a partir da aquisição do direito, ocorrida com o implemento da condição".

O contrato firmado em 25.04.2008 admitia expressamente que se desse a cessão dos direitos e obrigações subscritos pelos vendedores a terceiros, desde que cumpridos os pressupostos acordados. Veja-se:

"1.6.1. Cada uma das Vendedoras Opportunity poderá transferir a totalidade ou parte de suas Ações Invitel para uma sociedade controlada por ela, a qual passará a ser considerada Vendedora, em substituição à respectiva Vendedora Opportunity cedente, para todos os fins deste contrato, desde que: (i) adote tal providência no prazo de

90 (noventa) dias a contar da data de assinatura deste Contrato; (ii) a cessionária manifeste concordância em aderir a todos os termos deste Contrato mediante notificação por escrito a ser enviada por cada uma das Vendedoras Opportunity que optarem por referida cessão e pela cessionária Compradora; e (ii) as Vendedoras Opportunity permaneçam solidariamente responsáveis com a cessionária por todas as obrigações previstas neste Contrato.

1.7. A Vendedora CVC Brazil poderá, conforme autorizada pela CVM, por meio do Ofício/C VM/SIN-GIII nr. 991/2008, transferir a totalidade ou parte de suas Ações Invitel e/ou Ações Diretas para Citigroup Venture Capital International Brazil (Delaware), LLC (CVC DELAWARE), a qual é controlada pela vendedora CVC Brazil. **Caso a referida transferência ocorra, a CVC Delaware passará a ser considerada Vendedora, em substituição à CVC Brazil, para todos os fins deste Contrato, desde que:** (i) adote tal providência no prazo máximo de 90 (noventa) dias a contar da data de assinatura deste Contrato; (ii) a cessionárias manifeste concordância em aderir a todos os termos deste Contrato mediante notificação por escrito a ser enviada pela CVC Brazil e pela cessionária à Compradora; e (iii) o CVC Brazil permaneça solidariamente responsável com a cessionária por todas as obrigações previstas neste Contrato.

1.8. Na Data do Fechamento: (i) as Vendedoras que optarem pela transferência de suas Ações mediante operação privada deverão entregar à Compradora, ou à parte por ela designada, devidamente assinadas as respectivas ordens de transferência das ações OTAs (ou adotar outras providências cabíveis e necessárias à transferência das Ações); e (ii) as Vendedoras em Leilão realizarão o referido leilão, conforme previsto neste Contrato ".

A cessão de direitos e obrigações é regulada pelos artigos 286 e seguintes do Código Civil. Por meio dela há uma substituição do sujeito da relação obrigacional, que, de resto, mantém-se inalterada. Não constitui requisito à cessão que o devedor seja previamente comunicado e concorde com a transação "mas contra este passa a ter eficácia depois de ter sido ele notificado (art. 290)".

No caso, a COPART não só foi notificada das cessões havidas, como, de todo modo, havia concordado com a sua realização, por força das disposições acima transcritas. Além disso, por envolver direta ou indiretamente participação em sociedade anônima de capital aberto, as cessões foram precedidas de autorizações da CVM. Por meio do Processo Administrativo CVM RJ 2006/6380 concluiu-se pela: "concessão de International Markets Investments C.V. (...)". Semelhantemente, o OFÍCIO/CVM/SIN/GIII/ N° 991/2008 permite a transferência dos ativos de CITI CAYMAN para o CITI DELAWARE "por motivo de reorganização societária ocorrida no exterior " .

A implementação da cessão ocorreu no prazo avençado, com a assunção de responsabilidade integral pelos cedentes e solidária pelos cessionários, como dão conta as notificações subscritas conjuntamente por cedentes e cessionárias (CITI CAYMAN / CITI DELAWARE e OPPORTUNITY FUND / IMI), já citadas no tópico anterior (docs. 8 e 9) [fls. 516/528]. E mais, além de tal material, foram disponibilizados à COPART outros elementos a comprovar a inequívoca transmissão de propriedade sobre os papéis dos cedentes aos

cessionários. Afinal, era do interesse de COPART ter certeza acerca da efetiva cessão das ações de INVITEL e BRPART, a fim de que soubesse para quem deveria pagar o preço pela compra da participação societária, em especial envolvendo cifras tão relevantes.

Nesse sentido, cada um dos cedentes / cessionários apresentou o seguinte, em adição às notificações:

1. CITI CAYMAM / CITI DELAWARE: (1.1) contrato de aporte por meio do qual, CITI CAYMAM poderia transferir suas participações societárias à CITI DELAWARE, tão logo houvesse aval da CVM (doc. 21); e (1.2.) RDEsIEDs, extraídos do sistema do BACEN, dos investimentos em INVITEL e BRPART dando conta de que as ações de ambas foram transmitidas de CITI CAYMAM à CITI DELAWARE antes de 09.01.09 (doc. 22) [fls. 557/563]. Note-se que, nos termos da legislação aplicável, são "registrados como investimento estrangeiro direto a participação de investidor não residente no capital social de empresa receptora, integralizada ou adquirida na forma da legislação em vigor"; e

2. OPPORTUNITY FUND / IMI: (2.1.) Ordem de Transferência das Ações OTA encaminhada ao agente custodiante (Banco Itaú S.A. – "ITAU") indicando o OPPORTUNITY FUND na qualidade de cedente e o IMI na condição de cessionário de 42.639.777 ações de INVITEL (doc. 23) [fls. 564/565]; e (2.2.) RDEIED, extraído do sistema do BACEN, do investimento em INVITEL dando conta de que as suas ações de titularidade de OPPORTUNITY FUND haviam sido transmitidas ao IMI (doc. 24) [fls. 566/568].

Observe-se que, quando das cessões havidas (maio e julho de 2008), o contrato de compra e venda datado de 25.04.2008 ainda não havia sido implementado, não produzindo eficácia até então. Isso porque nenhuma das partes havia executado suas respectivas obrigações. De fato, na compra e venda obriga-se o vendedor à entrega da coisa prometida e, o adquirente, ao pagamento do preço ajustado.

Por esses motivos, a execução do contrato só se dá quando além da celebração do negócio, "ocorra a tradição, a entrega da coisa vendida, para que a propriedade dela se transfira ao comprador" sendo insuficiente para a configuração da translação do domínio "a mera assinatura de um negócio jurídico, em que alguém se obriga a entregar alguma coisa", pois "para que essa entrega se materialize; é necessário que haja a efetiva transferência desse objeto". Disso resulta que, como nas épocas das cessões as ações ainda não haviam sido transmitidas à COPART, evidentemente o contrato de compra e venda de 25.04.2008 não havia sido executado pelos alienantes. Daí segue-se como decorrência que o adquirente, da mesma forma, também não providenciou a sua parte da obrigação, consistente no pagamento do preço até a data mencionada.

Portanto, independentemente da condição suspensiva então existente (suficiente por si para afastar qualquer pretensão de se afirmar serem CITI CAYMAN e OPPORTUNITY FUND os alienantes), a inexistência de transmissão de propriedade das ações por aqueles que a fiscalização alega serem os alienantes à COPART e a ausência de pagamento de preço por esta a eles também afasta a acusação contida na peça fiscal.

E mais. À época dos pagamentos, tanto CITI DELAWARE quanto IMI reafirmaram em notificações à COPART que eram os únicos e legítimos proprietários das ações de INVITEL e BRTPART antes detidas por CITI CAYMAN e OPPORTUNITY FUND e indicaram as contas nas quais os

pagamentos deviam ser realizados (docs. 8 e 9 – fls. 516/528). Daí porque as TEDs feitas, o cheque administrativo emitido e os DARFs pagos por COPART indicam CITI DELAWARE e IMI como alienante de papéis!

Mas não é só.

Concomitantemente com o pagamento feito pela COPART em 09.01.09, foram expedidas as OTAs encaminhadas ao ITAÚ tendo como cedentes dos papéis de INVITEL e BRTPART o CITI DELAWARE e o IMI (docs. 25, 26 e 27 – fls. 569/570). Tais determinações foram devidamente cumpridas pelo ITAÚ na atualização da propriedade das ações sob a sua custódia (doc. 28 – fl. 571). Com isso, afigura-se inequívoco que as ações de INVITEL e BRTPART foram alienadas à COPART por CITI DELAWARE, IMI e ABN MONTEVIDÉU, tal como registrado e declarado nos documentos de pagamento e DARFs da adquirente.

Com efeito, a legislação estabelece que a propriedade de ações é demonstrada pela inscrição do nome do acionista no livro de Registro de Ações Nominativas ou pelo extrato que seja fornecido pela instituição custodiante (Lei 6.404/76 Lei das S/A, art. 31). Tratando-se de ações escriturais, como se tem no caso, a propriedade "presume-se pelo registro na conta de depósito das ações, aberta em nome do acionista nos livros da instituição depositária" (Lei das S/A, art. 35).

Tanto INVITEL quanto BRTPART tinham as suas ações escriturais mantidas em depósito, circulando mediante requerimento encaminhado ao agente custodiante (vide os estatutos de ambas já apresentados durante o procedimento de fiscalização). Como os requerimentos de transmissão das ações de ambas as empresas à COPART, processados pelo ITAÚ, foram subscritos por CITI DELAWARE, IMI e ABN MONTEVIDÉU, a conclusão forçosa é de que as intituladas cedentes eram (como efetivamente demonstrado) as proprietárias das ações no momento anterior à aquisição pela sociedade incorporada pela ora Impugnante.

Afinal, "presume-se que o titular de uma conta corrente de ações aberta por uma instituição financeira seja o proprietário das (ações) escriturais que ali forem lançadas a seu crédito". Justamente por isso que: "para efetuar a transferência das ações escriturais, a Lei das S.A. requer, no § 1º, ordem escrita do alienante, autorização ou ordem judicial em documento hábil que ficará em poder da instituição depositária que, por sua vez, efetuará lançamento contábil em seus livros, a débito da conta de ações do alienante e crédito da conta de ações do adquirente".

Na hipótese em exame, as condições descritas para se operar a transferência das ações e o pagamento do preço foram atendidas. COPART recebeu notificações de CITI DELAWARE, IMI e ABN MONTEVIDÉU informando serem os proprietários das ações de INVITEL e BRTPART e indicando as contas para depósito do preço de venda. Na mesma data em que COPART efetuou os pagamentos, os três preencheram as ordens de transferências das ações dirigidas ao ITAÚ. Com isso, em 09.01.09 houve transmissão do domínio das ações e o pagamento do preço. A compra e venda então se aperfeiçoou, reputando-se perfeita e acabada, tendo como alienantes e adquirente as pessoas declaradas de forma condizente com o regime fiscal aplicável.

Aliás, as provas do quanto alegado, consistentes nas OTAs de transferência das ações de INVITEL e BRTPART de CITI DELAWARE, IMI e ABN MONTEVIDÉU à COPART foram entregues à fiscalização durante o trabalho de auditoria (doc. 29 – fls. 572/573). O material é coerente com as TEDs, cheque administrativo e DARFs reunidos pela fiscalização. Inexplicavelmente, porém, as OTAs não foram sequer mencionadas na conclusão dos trabalhos. E pior, não foram nem mesmo anexadas ao processo formado após a lavratura do auto de infração, o que causa perplexidade, em se tratando de documentação vinculada ao pilar central de sustentação do crédito tributário constituído.

Particularmente no que se refere ao ABN MONTEVIDÉU, a desconsideração de sua condição de alienante das 5.225.991 ações de BRTPART é ainda mais absurda na medida em que, desde o contrato de 25.04.08, já figurava na condição de titular dos papéis (anexo 1.1(11)). Coerentemente, na notificação enviada à COPART pouco antes da data de pagamento, foi indicado que 5.225.991 ações de BRTPART eram detidas e o pagamento pelo preço deveria ser feito à ABN MONTEVIDÉU (doc. 10 – 529/534). E mais, apresenta-se RDE-IED juntamente com a defesa, originário do sistema do BACEN acerca do investimento em BRTPART, dando conta de que o proprietário de 5.225.991 ações era o ABN MONTEVIDÉU (doc. 30 – fls. 574/577). Se tanto não bastasse, há extrato de custódia de ações emitido em 22.12.08, o qual, igualmente, comprova que em tal data ABN MONTEVIDÉU era proprietário de 5.225.991 ações de emissão de BRPART (doc. 31 – fl. 578).

Logo, não bastasse a OTA de transmissão de ações preenchida com a sucessão na propriedade diretamente de ABN MONTEVIDÉU para COPART, a exemplo do que se verifica nos casos de CITI DELAWARE e IMI, constata-se haver também outros elementos (tal como se apresentou para os demais alienantes) que não deixam dúvidas da correição do procedimento adotado pela sucedida da Impugnante.

O CARF já se manifestou no sentido de que o regime fiscal aplicável à renda do não residente é o previsto para o titular do acréscimo, não sendo cabível pretender adotar o tratamento prescrito para ente diverso, seja seu controlador ou até mesmo matriz (caso ela e a filial estejam em jurisdições diferentes). Veja-se:

"IRF REMESSA DE JUROS PARA O EXTERIOR - Não se aplica a Convenção entre o Brasil e o Japão para evitar dupla tributação em matéria de impostos sobre rendimentos, na remessa de juros para beneficiário com sede no Panamá, mesmo que esse tenha nacionalidade e seja controlado por empresa japonesa "

Ora, no caso o que se requer é que seja observado o mesmo entendimento. Quer dizer, na medida em que CITI DELAWARE, IMI e ABN MONTEVIDÉU transmitiram as ações de INVITEL e BRTPART à COPART e desta receberam o preço, devem ser elas consideradas titulares do ganho de capital tributável e não pessoas diversas (ainda que sejam estas suas controladoras/contratantes).

A propósito do pagamento, observe-se que COPART efetuou a transferência dos recursos para as contas bancárias individualmente indicadas pelos alienantes CITI DELAWARE e ABN MONTEVIDÉU (doc. 11 e 12 – fls. 535/539) e, quanto à IMI, providenciou que fosse emitido cheque administrativo para quitar seu crédito (doc. 13 – 540/542). Tais provas são suficientes para afastar as ilações fiscais que justificaram o lançamento sob os argumentos de que "os alegados Contratos de Câmbio não foram entregues à

fiscalização" e de que "não foi comprovado pelo contribuinte que os recursos foram remetidos, através de Contratos de Câmbio, para Delaware, nos Estados Unidos da América". Afinal, para a correção no cumprimento da obrigação fiscal, basta a impugnante demonstrar como se deu a disponibilização de recursos ao não residente pela sua sucedida, o que pode ocorrer de outra forma que não mediante a remessa de recursos ao exterior, como, por exemplo, mediante depósito dos valores no Brasil. Como consequência, a ausência de apresentação por parte da Impugnante de contratos de câmbio em que COPART tenha figurado como remetente de valores é inservível para justificar a autuação promovida. Os pagamentos feitos no Brasil aos não residentes (CITI DELAWARE, IMI e ABN MONTEVIDÉI) comprovam a regular tributação de IRRF adotada.

Ademais, para que não haja dúvidas quanto aos destinatários dos recursos, a Impugnante apresenta os contratos de câmbio, celebrados diretamente por IMI e ABN MONTEVIDÉU, com a remessa ao exterior dos recursos, após terem sido disponibilizados a tais alienantes no País por COPART (docs. 32 e 33 – fls. 579/589). Por meio deles, é possível verificar mais uma vez que os recebedores do preço foram os transmitentes das ações à COPART, na forma apontada em seus documentos entregues à fiscalização.

Da mesma forma, é insuficiente como justificava à constituição do crédito tributário a constatação de que: "Na ficha cadastral existente na Receita Federal, a qual está em vigor até a data de lavratura deste Auto de Infração, consta que as empresas Citigroup Venture Capital International Brazil, LP e Opportunity Fund são domiciliados em Paraíso Fiscal". Isso porque a manutenção do cadastro, que não era de responsabilidade de COPART (mas dos procuradores das alienantes) e não tem qualquer relação com a subsistência ou não da titularidade das ações de que se cuida, pode ser explicada por diferentes razões. Justifica-se eventualmente pelo fato de tais entes terem outros investimentos no País além daqueles que eram detidos por CITI DELAWARE, IMI e AJBN MONTEVIDÉU à época da venda ou até mesmo por ausência de cancelamento da inscrição quando deixaram de deter ativos no Brasil. Ao mesmo tempo, aqueles que alienaram as ações de INVITEL e BRTPART à COPART — CITI DELAWARE, IMI e ABN MONTEVIDÉU — também possuíam à época inscrições próprias no CNPJ, o que afasta a procedência das acusações fiscais.

São igualmente descabidas as assunções de que o documento emitido pela Telemar Norte Leste S.A. para atendimento do disposto na Instrução CVM 481/09, anexo à deliberação de 13.11.11 confirmaria as conclusões fiscais, tão só porque, ao descrever a quantidade de ações individualmente vendidas pelos acionistas da INVITEL, "consta também que os acionistas **CITIGROUP VENTURE CAPITAL INTERNATIONAL BRAZIL, L.P. e OPPORTUNITY FUND, são domiciliados em Paraíso Fiscal (Ilhas Cayman)**".

O documento citado simplesmente resume os fatos que se sucederam para a aquisição do controle de INVITEL, tendo origem no contrato de compra e venda datado de 25.04.2008, que efetivamente enumera entre os alienantes CITI CAYMAN e OPPORTUNITY FUND. Todavia, como apontado à exaustão, tais entes transferiram suas participações em INVITEL a terceiros (CITI DELAWARE e IMI) antes que a venda fosse executada. Os cessionários, nos termos da documentação juntada, sucederam os cedentes em todos os direitos e obrigações, motivos pelos quais foram eles os alienantes e

destinatários do preço que proporcionou o ganho de capital sobre o qual incidiu o IRRF. Assim, o documento não infirma, ao contrário, confirma as razões da Impugnante, a correção do regime adotado por sua sucedida e a impropriedade do lançamento fiscal.

Em suma, demonstrado por diferentes ângulos e provas que os proprietários e transmitentes das ações de INVITEL e BRTPART à COPART foram CITI DELAWARE, IMI e ABN MONTEVIDÉU (e não CITI CAYMAN e OPPORTUNITY FUND), tendo sido também aquelas as receptoras do preço, afigura-se correto o regime fiscal aplicado ao ganho de capital, o qual se sujeitou ao IRRF à alíquota de 15%, impondo a decretação de insubsistência do lançamento, o que ora se requer.

2.3. Ainda que os alienantes fossem CITI CAYMAN e OPPORTUNITY FUND, seria aplicável o regime cabível às operações praticadas por residentes, as quais também sujeitam os ganhos de que se cuida ao IRRF à alíquota de 15%.

Ainda que se possa imaginar que os elementos apontados não seriam suficientes a demonstrar que os alienantes e titulares do ganho de capital teriam sido CITI DELAWARE, IMI e ABN MONTEVIDÉU, mas sim CITI CAYMAN e OPPORTUNITY FUND, assunção feita tão só para fins de argumentação, mesmo nessa situação não haveria crédito tributário a ser exigido. A conclusão se deve ao fato de serem aplicáveis aos residentes em países de tributação favorecida as mesmas regras de tributação a que se sujeitam os residentes, as quais, no que se refere à venda de ações, também estão adstritas ao imposto de renda à alíquota de 15%.

Com efeito, a legislação fixa regime especial para a tributação da renda do não residente que realize operações nos mercados de renda fixa ou de renda variável no País. Referidas disposições asseguram que, uma forma geral, os ganhos dos não residentes: (1) não são onerados quando provenientes da venda de ativos em bolsa de valores, mercadorias e futuros, desde que atendidas exigências do Conselho Monetário Nacional; (2) se não for possível observá-las, serão tributados pelo IRRF à alíquota de 10% no caso de rendimentos oriundos da venda de quotas de fundo de ações e em operações de futuro; e (3) serão, nos demais casos, sujeitos ao IRRF à alíquota de 15% (MP 2.18949/01, art. 16 e Lei 8.981/95, arts. 80 a 82, sintetizados à época no arts. 39 e 40 da IN 25/01 e arts. 29 e 30 da IN 202/02, substituídos pelo arts. 68 e 69 da IN 1.022/10).

Todavia, caso o não residente esteja localizado em país de tributação favorecida, tal como definido pelo artigo 24 da Lei 9.430/96 (considerado assim aquele que não tribute a renda ou que a tribute a alíquota inferior a vinte por cento), o regramento especial acima descrito deixa de ser aplicável (MP 2.18949/01, art 16, § 2º; IN 25/01, art. 40, § 2º; IN 202/02, art. 31; e IN 1.022/10, art. 73). Nesse caso, a consequência prevista no ordenamento é a sujeição do residente em país de tributação favorecida às mesmas normas fiscais vigentes para os residentes no Brasil.

É o que estabelece o artigo 7º da Lei 9.959/00, reproduzido também no artigo 43 da IN 25/01: "Art. 7 - O regime de tributação previsto no art. 81 da Lei nº 8.981, de 1995, com a alteração introduzida pelo art. 11 da Lei nº 9.249, de 1995, não se aplica a investimento estrangeiro oriundo de país que tribute a renda à alíquota inferior a vinte por cento, o qual sujeitar-se-á às mesmas regras estabelecidas para os residentes ou domiciliados no País" (destacamos).

Ocorre que os ganhos de capital decorrentes da venda de ações feitas por pessoas domiciliadas no País sujeitavam-se (e até o presente sujeitam-se) ao imposto de renda à alíquota de 15% (Lei 11.033/04, art. 2o, reproduzido na IN 1.022/10, art. 46).

Daí segue-se a conclusão de que, ainda que os alienantes das ações de INVITEL e BRPART fossem CITI CAYMAN e OPPORTUNITY FUND (o que, como visto no item anterior, não o são), não haveria que se cogitar da insuficiência de recolhimento de IRRF que justificasse o lançamento ora impugnado, vez que os acréscimos na hipótese imaginada sujeitar-se-iam às mesmas disposições aplicáveis aos residentes no País, os quais são também tributados à alíquota de 15% de IRRF.

Portanto, à vista do exposto, requer-se também por esse motivo o reconhecimento da improcedência do lançamento fiscal.

2.4. Descabimento da imputação de multa de ofício em face do responsável por sucessão em incorporação. Cobrança restrita ao tributo.

Caso porventura os fundamentos antes expostos sejam considerados insuficientes a justificar o cancelamento da integralidade do lançamento fiscal, o que se assume tão só para fins de argumentação, deve, ao menos, ser reconhecida a improcedência da penalidade imposta, na medida em que a legislação não autoriza sua imputação a sucessor por incorporação daquele que teria descumprido a legislação, na condição de responsável tributário, sobretudo no caso que se afirma que o ilícito foi pautado em ato doloso, tal como se tem na hipótese.

De fato, o artigo 132 do CTN estabelece que: "A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas" (grifamos e destacamos). Vê-se da transcrição feita que o dispositivo não deixa margem a dúvidas: responsabilidade por sucessão na incorporação está restrita aos tributos devidos pela incorporada sucedida.

(...)

Portanto, quando menos, deve ser afastada a exigência de multa em nome da Impugnante, por ter sido ela responsabilizada na qualidade de sucessora por incorporação daquela que se alega ter cometido infração à legislação (COPART), tendo o lançamento se dado bem após a operação societária, hipótese em que o crédito tributário passível de ser constituído está restrito ao tributo.

2.5. Ausência dos pressupostos para o agravamento da multa em 150%.

Por fim, na remota hipótese de serem superados os fundamentos anteriormente expostos, deve, ao menos, ser afastada a imputação de multa qualificada. A fiscalização fundamentou sua cobrança sob o argumento de que a sucedida pela Impugnante, ao preencher a DIPJ do ano-base de 2008 da INVITEL, teria propositadamente indicado que o seu quadro de sócios era formado por CITI DELAWARE e pelo grupo Opportunity no Brasil, informações falsas (segundo a peça fiscal), já que as ações seriam supostamente detidas por CITI CAYMAN e OPPORTUNITY FUND. O objetivo seria impedir que o Fisco

tivesse conhecimento da errônea aplicação da alíquota de IRRF sobre o ganho de capital dos alienantes dos papéis de INVITEL.

(...)

Diante disso, pode-se concluir que **a penalidade agravada não se aplica aos casos em que o sujeito passivo age de acordo com suas convicções, deixando todo o seu procedimento às claras (situação verificável no caso em questão)**. Nessa hipótese, **não há tentativa de enganar quem quer que seja. O que pode haver é erro manifesto no cumprimento de parte das obrigações acessórias em que nada impede o Fisco de auditar os fatos ocorridos**. Algo que não tem qualquer relação com sonegação, fraude ou conluio, afastando a possibilidade de ser imputada a multa qualificada até por força do disposto no artigo 112 do CTN .

(...)

De fato, no caso de BRTPART, sequer alegou a d. autoridade autuante tivesse havido qualquer falsidade nas DIPJs apresentadas. Ademais, a DIPJ do ano-base 2007, exercício 2008, indica no seu quadro de acionistas o ABN MONTEVIDÉU e o CITIBANK CAYMAN (doc.34 ficha 50, itens 4 e 8 – fls. 623/624). A DIPJ do ano-base 2008, exercício 2009, continua a mencionar o ABN MONTEVIDÉU dentre seus sócios como, de fato o era. De outro lado, deixa de indicar o CITI CAYMAN dentre os acionistas passando a citar entidade do Citibank nos Estados Unidos da América como nova investidora. Embora a descrição correta fosse do CITI DELAWARE Citigroup Venture Capital International Brazil, LLC o nome do sócio indicado foi "CITIBANK N.A. ADR DEPARTMENT" (doc. 35 ficha 50, itens 1 e 6 – fls. 673/674).

Independentemente da imprecisão na denominação do investidor norte-americano, fato é que, em relação à BRTPART, sequer foi (como não poderia ser) cogitada qualquer tentativa de se prestar declaração equivocada ao Fisco. O ABN MONTEVIDEU, seja em 2007, seja em 2008, figurava como acionista, tendo deixado de sê-lo somente com a venda à COPART, concretizada em janeiro/2009.

No que se refere ao CITIBANK CAYMAN, a sua menção na condição de acionista foi mantida enquanto figurou no quadro de investidores. Tão logo substituído, houve a atualização do quadro social, que passou a indicar o ente norte-americano no seu lugar.

Em suma, fica nítido que, em relação à BRTPART, não há nem mesmo por parte da fiscalização a acusação de que teria havido a prestação de informação falsa, do que resulta inequívoca a impossibilidade de serem as operações a ela atinentes atingidas pela multa agravada.

De outro lado, mesmo no que respeita à DIPJ da INVITEL do ano-calendário de 2008 (único documento que o d. fiscal autuante alega ter contido informação falsa), não houve qualquer falsidade, mas, quando muito, mero erro material distinto daquele apontado pelo sr. fiscal e insuficiente a caracterizar o intuito fraudulento (cópia já integrante dos autos do processo).

No que se refere ao CITI DELAWARE, tanto a jurisdição (EUA) quanto o nome do acionista indicados na DIPJ estão corretos, pelas razões antes expostas. Apenas constou, por mero erro material, a referência a "Citigroup Venture Capital International Brazil LP" (entidade de Cayman - destaque não original), quando deveria ter constado "Citigroup Venture Capital International Brazil LLC" (entidade de Delaware – destaque não original). **O erro se justifica na medida em que ambos possuem a mesma denominação**

principal ("Citigroup Venture Capital International Brazil"), diferenciando-se apenas na sigla do respectivo tipo societário. O primeiro (Cayman) é identificado como LP Limited Partnership e, o segundo (Delaware), como LLC Limited Liability Corporation.

Portanto, não houve indicação errônea da jurisdição, como alega a fiscalização, mas sim da sigla atinente ao tipo societário do acionista. Ademais, ainda que fosse o acionista efetivamente sediado em Cayman (o que se admite por amor à argumentação), nem assim poder-se-ia cogitar de fraude ou dolo pela mera indicação dos EUA na DIPJ entregue em outubro/2009, **nove meses** após a ocorrência dos fatos geradores de que se cuida e **relativa ao ano calendário anterior** (de 2008). Afinal, o que importa para apurar se o IRRF atinente aos fatos geradores ocorridos em **janeiro/2009** foi corretamente apurado e recolhido é saber quais eram, naquela data, os acionistas / vendedores da INVITEL, reais beneficiários dos pagamentos havidos, que poderiam ou não coincidir com os acionistas existentes em 31/12/2008!

O mesmo se diga em relação ao OPPORTUNITY FUND, em que simplesmente deixou-se de atualizar a mudança na titularidade das ações, sem qualquer intuito doloso ou fraudulento. De fato, foram erroneamente indicados como acionista o OPPORTUNITY FUND (e não o IMI) e como jurisdição o Brasil (ao invés da Holanda), por mero erro material e plenamente justificável porque, em 31/12/2008, outras entidades do grupo Opportunity, sobretudo fundos de investimentos constituídos e regrados pelas normas brasileiras, ainda possuíam ações da INVITEL (além de ter sido o OPPORTUNITY FUND indicado conjuntamente com o seu investidor, o Banco Opportunity, este sim residente no País).

(...)

A par do exposto, como também exaustivamente demonstrado, CITI CAYMAN, CITI DELAWARE, OPPORTUNITY FUND, IMI CREDIT SUISSE, COPART (sucetida pela ora Impugnante) e todos os demais envolvidos agiram de acordo com a legislação e, **antes de** qualquer procedimento fiscal, levaram ao conhecimento das autoridades definidas pela legislação (ANATEL, CVM e CADE) os atos que seriam praticados com a descrição completa de todos os fatos envolvidos na transferência de controle de BRTELECOM para o grupo Telemar.

Além disso, todos os atos praticados foram regularmente formalizados e produziram suas naturais conseqüências jurídicas tanto no País quanto no exterior. Foram registrados, auditados por profissionais competentes e amplamente divulgados perante não só os órgãos cabíveis, mas também o mercado de capitais como um todo, por envolver sociedades com ações negociadas em bolsa de valores (BRTPART e BRTELECOM). O trabalho envolveu a ANATEL, a CVM, a BO VESPA, o CADE e as Juntas Comerciais dos Estados em que sediadas, a par da Receita Federal.

Se tanto não bastasse, o contrato firmado em 25.04.2008 continha cláusulas expressas admitindo a possibilidade de CITI CAYMAN e OPPORTUNITY FUND cederem suas participações. No que se refere à primeira, havia até mesmo menção do potencial cessionário e do ato da CVM que autorizaria a operação.

Ambas as transmissões de realizadas previamente à COPART foram feitas em **vista de autorizações concedidas pela CVM**, nas quais se indica em detalhes as

figuras dos cedentes e cessionários. As transferências foram levadas ao conhecimento do agente custodiante, de modo a atender a todas as condições necessárias à sua execução. Ora, se houvesse de fato a intenção de esconder os reais alienantes, é de se supor que a previsão de cessão não seria mencionada no contrato. Pela mesma razão, também não seria solicitada autorização à CVM para realizá-la.

Ademais, não haveria o envio de OTAs ao ITAÚ para que procedesse à implementação de transmissão da propriedade.

(...)

Portanto, em qualquer hipótese deve ser cancelada a multa de 150%, indevidamente aplicada no caso concreto, pois não se verificaram os pressupostos que a justificariam diante da natureza, da clareza e publicidade dos procedimentos adotados pela sucedida pela Impugnante, em especial, a menção no contrato acerca da cessão e a publicidade que lhe foi dada com os requerimentos feitos à CVM, sendo os aspectos pela fiscalização meros equívocos de preenchimento, restritos à DIPJ da INVITEL.

3. Conclusão e pedido.

Por todo o exposto, não há como prevalecer o auto de infração ora impugnado.

Assim, demonstrado o descabimento da inteireza das alegações fiscais, requer a Impugnante seja integralmente cancelada a autuação de que se cuida ou, quando menos, afastada a multa imposta, cancelando-se, em qualquer hipótese, a descabida multa agravada de 150%.”

É O RELATÓRIO. (destaques do original)

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (RJ) julgou procedente em parte a impugnação, mantendo a exigência relativa ao Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF - e reduzindo a multa de ofício de 150% para 75%. A decisão foi consubstanciada no Acórdão nº 12-056.638, cuja ementa foi assim redigida:

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

Ano-calendário: 2009

*IRRF. GANHO DE CAPITAL. EMPRESA BENEFICIÁRIA
DOMICILIADA EM PAÍS COM TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA.
ALÍQUOTA APLICÁVEL.*

O ganho de capital auferido por pessoa jurídica domiciliada em país com tributação favorecida sujeita-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento).

*MULTA DE OFÍCIO DE 150%. AGRAVAMENTO MOTIVADO
PELA PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÃO FALSA NA DIPJ.
INTUITO DE FRAUDE NÃO COMPROVADO.*

O intuito de fraude que justifica a aplicação da multa qualificada deve ser cabalmente demonstrado pelo Fisco. Havendo fortes motivos para crer que o sujeito passivo cometeu um simples equívoco no preenchimento da declaração, afasta-se o agravamento da penalidade.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012

RESPONSABILIDADE DA SUCESSORA. MULTA DE OFÍCIO.

Cabível a imputação da multa de ofício à incorporadora, por infração cometida pela incorporada, quando provado que as ambas as sociedades estavam sob controle comum.

Tendo em vista a exoneração de valor superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), houve recurso de ofício ao CARF, conforme art. 34, I, do Decreto nº 70.235/72, e art. 1º da Portaria MF nº 3, de 2008.

Cientificada da decisão em 10/07/2013, por via postal (A.R. à fl. 748), a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 05/08/2016 (fls. 751/777), no qual repisa as alegações da impugnação, exceto quanto à imputação da multa de ofício e à sua qualificação, sobre as quais não se manifestou. A Recorrente combate a decisão de primeira instância acrescentando os seguintes argumentos, em suma:

- A decisão da DRJ afastou a acusação que serviu de fundamento ao lançamento, no sentido de que CITI CAYMAN e OPPORTUNITY FUND seriam os proprietários de INVITEL e BRTPART. Porém, manteve a exigência fiscal a partir de argumentação distinta, no sentido de que os efeitos do negócio retroagiriam à data em que celebrado, pelo implemento da condição suspensiva, fazendo com que a cessão não tivesse eficácia. No entanto, é vedado à autoridade julgadora alterar a motivação da exigência fiscal;

- segundo o entendimento da decisão de primeiro grau, as transmissões das ações feitas no período em que o negócio de compra e venda estava suspenso perderiam a eficácia com o implemento da condição, de modo que seus efeitos retroagiriam à data de assinatura do acordo, inclusive no que diz respeito às pessoas dos alienantes dos bens. Tal entendimento seria decorrente de uma interpretação conjunta dos artigos 125 e 126 do Código Civil. Todavia, essa questão jamais foi levantada pela Fiscalização no lançamento de ofício;

- a atuação da autoridade julgadora além dos limites da verificação da procedência ou improcedência do crédito tributário configura ato ilegal, a justificar o cancelamento da exigência, por desvio de finalidade e violação ao artigo 146 do CTN. Cita decisões do CARF;

- diferentemente do entendimento do acórdão recorrido, o implemento da condição não faz com que os efeitos do ato sejam retroativos à data de assinatura do contrato de compra e venda, de modo a tornar sem efeito as cessões havidas, posto que as transmissões feitas não estão sujeitas a condição e operaram efeitos imediatos quanto à transmissão da propriedade sobre as ações de INVITEL e BRTPART de CITI CAYMAN e OPPORTUNITY FUND para CITI DELAWARE, IMI e ABN MONTEVIDÉU, assim como nos negócios condicionais os efeitos serão *ex-nunc*, ou seja, a partir da aquisição do direito, ocorrida como o implemento da condição.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões (fls. 783 a 807) com a seguinte argumentação, em resumo:

- não há que se falar em nulidade por alteração dos fundamentos da autoridade fiscal pela DRJ, pois ambas entenderam pela incidência do IRRF sobre o Ganho de Capital obtido pelas empresas vendedoras CITYGROUP VENTURE INTERNACIONAL BRAZIL, LP E OPPORTUNITY FUND;

- a questão da "eficácia suspensa do contrato de compra e venda datado de 25/04/2008", foi trazida pela própria Recorrente em sua impugnação ao auto de infração, razão pela qual o órgão julgador (DRJ), em respeito aos princípios da ampla defesa, do contraditório e da motivação, apreciou os argumentos da impugnante e os afastou, por entender que, em face do efeito retroativo da condição suspensiva, conforme disposto no art. 126 do Código Civil brasileiro de 2002 (CC/2002), os proprietários continuavam sendo as empresas CITYGROUP VENTURE INTERNACIONAL BRAZIL, LP E OPPORTUNITY FUND;

- da simples leitura da redação do art. 126 do CC/2002 é evidente o efeito retroativo da condição suspensiva na hipótese do negócio jurídico dispor de uma coisa sob condição suspensiva, e, na pendência desta, fizer-se novas disposições incompatíveis com a primeira, o que ensejará a nulidade da última disposição, por expressa disposição legal;

- o referido art. 126 possui idêntica redação do art. 122 do antigo CC/1916, cujo autor, o eminente jurista cearense Clóvis Beviláqua, confirma esse entendimento;

- o atual Código Civil brasileiro de 2002 (art. 126), tal qual o antigo Código de 1916 (art. 122), o Código francês (art. 1.179), o Código espanhol (art. 1.120), o Código italiano (art. 1.360), e o Código português (art. 276), determina a destruição dos efeitos das novas disposições incompatíveis com o ato originário de dispor sob condição suspensiva;

- no mesmo sentido entendem os doutrinadores Nestor Duarte, Washington de Barros Monteiro, Paulo Lobo, Maria Helena Diniz, Silvio de Salvo Venosa, Silvio Rodrigues e Pontes de Miranda;

- a DRJ decidiu exatamente na linha do contido no art. 126 do CC/2002 e na robusta doutrina acima colacionada;

- não há dúvida de que o ato de ceder/transferir as ações pra terceiros é totalmente incompatível com o contrato de compra e venda pactuado originariamente;

- No caso presente, CITYGROUP VENTURE INTERNACIONAL BRAZIL, LP e OPPORTUNITY FUND venderam suas ações para COPART, sob condição suspensiva, mas na pendência desta cederam/transferiram suas ações para CITI DELAWARE, IMI e ABN MONTEVIDÉU. Porém, sendo o ato de ceder/transferir incompatível com venda realizada, uma vez ocorrido o implemento da condição, nula será a cessão/transferência, por expressa disposição legal contida no art. 126 do CC/2002;

- não pode a Recorrente querer opor ao Fisco uma cessão/transferência absolutamente nula e ineficaz à luz do direito civil brasileiro, com a intenção de modificar os reais vendedores das ações objeto do contrato de compra e venda com condição suspensiva, com a conseqüente minoração da alíquota do IRRF;

- as transações ocorreram com cláusula de solidariedade e entre controladoras situadas em paraíso fiscal e controladas não situadas em paraíso fiscal, através de reorganização societária (fls. 548/550), o que, além de afastar a boa fé dos cessionários, trouxe uma vantagem tributária ao procurar reduzir a alíquota do IRRF de 25% para 15%;

- quanto ao argumento da Recorrente sobre a existência de ordens de transferência, cheque, TED's e DARF's em nome de CITI DELAWARE, IMI e a ABN MONTEVIDÉU, tais documentos apenas comprovam que a Recorrente pagou mal, porquanto não identificou de forma correta os verdadeiros vendedores das ações;

- a alíquota aplicável à tributação do ganho de capital é de 25% quando o beneficiário for residente ou domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida, conforme Solução de Consulta 177, da DISIT/SRRF/7ªRF, de 31/12/2008, assim como entendimento predominante do CARF (cita julgados).

Ao final, a PFN requer seja negado provimento ao Recurso Voluntário, não se pronunciando sobre o Recurso de Ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro MARCO AURÉLIO DE OLIVEIRA BARBOSA - Relator

Trata-se de processo de exigência fiscal em face da Contribuinte acima identificada, por meio de Auto de Infração de Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF -, no valor de R\$ 123.655.197,16, acrescido de multa de 150% e juros de mora, calculados até 02/2013, perfazendo o total de R\$ 356.905.995,56 (fls. 235/240).

O lançamento é decorrente de insuficiência de recolhimento de Imposto de Renda na Fonte incidente sobre ganho de capital obtido no ano-calendário de 2009 pelas empresas CITIGROUP VENTURE CAPITAL INTERNATIONAL BRAZIL, LP e OPPORTUNITY FUND, as quais são domiciliadas em Paraíso Fiscal (Ilhas Cayman), tendo sido cometida infração ao art. 47 da Lei nº 10.833, de 29/12/2003.

RECURSO DE OFÍCIO

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I (RJ) deu provimento parcial à impugnação, para reduzir a multa de ofício de 150% para 75%. Tendo em vista que o total do crédito exonerado foi superior ao limite de alçada previsto na Portaria MF nº 03/2008, que é de um milhão de reais, o Recurso de Ofício deve ser conhecido.

A autoridade fiscal qualificou a multa de ofício alegando a existência de fraude e conluio, nos termos dos artigos 72 e 73 da lei nº 4.502/64.

Afirma a Fiscalização que a Contribuinte tinha pleno conhecimento de que as empresas vendedoras CITIGROUP VENTURE CAPITAL INTERNATIONAL BRAZIL, LP e OPPORTUNITY FUND eram domiciliadas em paraíso fiscal, pois isso constava do Contrato de Compra e Venda das ações de emissão da empresa INVITEL S/A, celebrado em 25/04/2008, e o pagamento do IRRF ocorreu em 08/01/2009.

A Fiscalização ressalta que a Contribuinte, já na condição de sucessora da empresa INVITEL S/A, prestara uma informação falsa na ficha 50 da DIPJ/2009 daquela companhia (fl. 198), induzindo o Fisco a acreditar que os acionistas CITIGROUP VENTURE CAPITAL INTERNATIONAL BRAZIL, LP e OPPORTUNITY FUND não seriam domiciliados em paraíso fiscal, mas sim nos Estados Unidos e Brasil, respectivamente.

Entendeu a Fiscalização que a informação falsa na DIPJ da INVITEL S/A teve como objetivo respaldar a aplicação indevida da alíquota de 15% no cálculo do IRRF, ao invés da alíquota de 25%, que seria a correta pelo fato de as empresas vendedoras serem domiciliadas em paraíso fiscal (Ilhas Cayman).

Com o devido respeito ao entendimento da autoridade fiscal, penso que não merece prosperar a sua tese de que ocorreu fraude e conluio, de modo a justificar a qualificação da multa em 150%. Nesse caso, adoto o entendimento exposto na decisão de primeira instância de que não restou suficientemente caracterizada a intenção de fraude ou conluio.

A base da argumentação da autoridade fiscal realmente é verdadeira, ou seja, os atos praticados ensejaram a diminuição irregular do cálculo final do IRRF, mediante a aplicação de alíquota inferior. No entanto, não entendo que este fato, por si só, enseja os elementos caracterizadores do dolo, fraude ou simulação.

A norma legal que determina a aplicação da multa de ofício qualificada é o artigo 44, I, §1º, da Lei 9.430/96, abaixo transcrito:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei no 11.488, de 2007)

Já os artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64 assim definem:

Art. 71 Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72 Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o

montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73 Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72.

Como se percebe, nos casos de lançamento de ofício, a regra é aplicar a multa de 75%, estabelecida no inciso I do artigo acima transcrito. Excepciona a regra a comprovação do intuito fraudulento, a qual acarreta a aplicação da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430 de 1996, com a redação dada Lei nº 11.488, de 15/06/2007.

A fraude fiscal pode se dar em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, um propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária.

Nesses casos, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de lesar o Fisco, quando, se utilizando de subterfúgios, escamoteiam a ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fiscal.

É nesse ponto que não concordo com o posicionamento adotado pela autoridade autuante, pois, embora concorde ser equivocada a leitura feita pelo contribuinte acerca da aplicação da alíquota de 15%, não consigo identificar a intenção dolosa de ocultar, mesmo que considerássemos que a intenção final fosse a diminuição do imposto a ser pago. O procedimento adotado pelo contribuinte deu-se de forma aberta, inclusive com a prestação dos esclarecimentos solicitados pela autoridade fiscal, além do que os atos praticados foram regularmente formalizados, registrados e divulgados aos órgãos responsáveis.

A qualificação da multa não pode atingir aqueles casos em que o sujeito passivo age de acordo com as suas convicções, deixando às claras o seu procedimento, posto que resta evidente a falta de intenção de iludir, em nada impedindo a Fiscalização de apurar os fatos e de firmar suas convicções.

Dessa forma, nego provimento ao Recurso de Ofício, devendo ser desqualificada a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%, conforme decidiu a DRJ.

RECURSO VOLUNTÁRIO

O Recurso Voluntário foi interposto tempestivamente.

DELIMITAÇÃO DA LIDE

Observa-se que em sua impugnação a Contribuinte alegou que a multa de ofício não lhe poderia ter sido aplicada, na condição de sucessora da empresa COPART 1 PARTICIPAÇÕES S/A, pois tal imputação seria vedada pelo art. 132, *caput*, do CTN.

A decisão da DRJ manteve a aplicação da multa de ofício aplicando ao caso o entendimento pacificado na Súmula CARF nº 47: “Cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico” (Portaria CARF nº 52, de 21/12/2010, publicada no D.O.U. de 23/12/2010).

Cabe aqui ressaltar que, em seu Recurso Voluntário, a Recorrente não se insurgiu sobre a aplicação da multa de ofício aplicada à sucessora, de modo que essa matéria encontra-se fora do litígio, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72: “Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)”.

Portanto, resta a controvérsia sobre a insuficiência de recolhimento de Imposto sobre Renda na Fonte (IRRF) incidente sobre ganho de capital obtido no ano-calendário de 2009, pela venda das ações de emissão das empresas Invitel e Brasil Telecom Participações.

DAS ALTERAÇÕES DAS MOTIVAÇÕES DA FISCALIZAÇÃO PELA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Inicialmente, a Recorrente alega que a decisão da DRJ afastou a acusação que serviu de fundamento ao lançamento, no sentido de que CITI CAYMAN e OPPORTUNITY FUND seriam os proprietários de INVITEL e BRTPART, mas manteve a exigência fiscal a partir de argumentação distinta, no sentido de que os efeitos do negócio retroagiriam à data em que celebrado, pelo implemento da condição suspensiva, fazendo com que a cessão não tivesse eficácia.

Aduz que, conforme o entendimento da decisão de primeiro grau, as transmissões das ações feitas no período em que o negócio de compra e venda estava suspenso perderiam a eficácia com o implemento da condição, de modo que seus efeitos retroagiriam à data de assinatura do acordo, inclusive no que diz respeito às pessoas dos alienantes dos bens. Afirma que, entretanto, essa questão jamais foi levantada pela Fiscalização no lançamento de ofício.

De acordo com a Recorrente, a atuação da autoridade julgadora além dos limites da verificação da procedência ou improcedência do crédito tributário configura ato ilegal, o que implica o cancelamento da exigência, por desvio de finalidade e violação ao artigo 146 do CTN.

Não assiste razão à Recorrente nesse ponto, pois o lançamento é relativo ao Imposto sobre a Renda Retido na fonte incidente sobre ganho de capital obtido no ano-calendário de 2009, pela venda das ações de emissão das empresas Invitel e Brasil Telecom Participações, e teve como fundamento o artigo 47 da Lei nº 10.833/2003, cuja aplicação foi mantida pela decisão recorrida, conforme excerto do voto vencedor, abaixo:

Convencido, enfim, de que o ganho de capital obtido na venda das ações foi obtido pela EMPRESA "B" (designação dada, em nossa representação esquemática, às sociedades CITIGROUP VENTURE CAPITAL INTERNATIONAL BRAZIL, LP e OPPORTUNITY FUND, ambas domiciliadas nas Ilhas Cayman), julgo procedente a cobrança do Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF à alíquota de 25%, com base no art. 47 da Lei nº 10.833, de 29/12/2003.

A questão da eficácia suspensa do contrato de compra e venda com o implemento da condição foi trazida pela Recorrente em sua impugnação, visando contestar o lançamento. A sua utilização pela decisão recorrida foi com vistas a rebater os argumentos trazidos pela Recorrente.

Sustentava a Contribuinte, em sua impugnação, que o contrato de compra e venda tinha sua eficácia suspensa, dependente de mudanças na legislação do setor de telecomunicações e da aprovação da transação pela ANATEL, que se deu em 19/12/2008. Defendia que durante tal prazo as disposições essenciais à compra e venda (transferência do domínio das ações e pagamento do preço) tiveram sua eficácia suspensa, pois as mudanças constituíam condições suspensivas à produção dos efeitos do negócio.

A decisão de primeira instância então apreciou os argumentos da Impugnante, em respeito aos princípios da ampla defesa, do contraditório e da motivação, e os rejeitou com base no entendimento de que, em virtude do efeito retroativo da condição suspensiva, conforme disposto no art. 126 do Código Civil brasileiro de 2002 (CC/2002), os proprietários continuaram sendo as empresas CITYGROUP VENTURE INTERNACIONAL BRAZIL, LP e OPPORTUNITY FUND. Portanto, não houve nenhuma inovação na decisão da DRJ.

A inovação somente ocorre quando se altera o fundamento jurídico utilizado pela Fiscalização para lavratura do Auto de Infração ou quando se altera o suporte que deu ensejo à subsunção dos fatos ocorridos no mundo fenomênico à norma. No presente caso, não ocorreu inovação, pois a decisão da DRJ não alterou o fundamento jurídico (artigo 47 da Lei nº 10.833/2003), nem alterou os fatos que deram ensejo à subsunção (ganho de capital obtido pelas empresas vendedoras CITYGROUP VENTURE INTERNACIONAL BRAZIL, LP e OPPORTUNITY FUND).

Na realidade, a decisão apenas refutou os argumentos apresentados pela Contribuinte em sua impugnação no sentido de que eram outros os proprietários das referidas ações, quando do implemento da condição, em face da cessão/transferência na pendência da condição suspensiva, tendo concluído a DRJ pela procedência do lançamento de ofício, em relação à exigência a cobrança do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF - à alíquota de 25%, com base no art. 47 da Lei nº 10.833/2003.

Caso se entendesse pela existência de inovação no caso, ter-se-ia que entender que os julgadores estão sempre limitados a fundamentar seu voto apenas com os argumentos contidos no lançamento, o que iria contrariar o princípio do livre convencimento motivado e, sobretudo, impediria a contraposição dos argumentos da Recorrente.

Dessa forma, não procedem as alegações da Recorrente nesse tema.

MÉRITO

A controvérsia reside em saber qual a alíquota do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF - é aplicável ao presente caso (15% ou 25%), tendo em vista o ganho de capital obtido no ano-calendário de 2009, pela venda das ações de emissão da empresa Invitel e Brasil Telecom Participações à empresa COPART 1 Participações S/A, incorporada pela Oi S/A, ora Recorrente.

Sustenta a Fiscalização e a decisão de primeira instância que as vendedoras das referidas ações eram as empresas CITYGROUP VENTURE INTERNACIONAL BRAZIL, LP e OPPORTUNITY FUND, sediadas em paraíso fiscal (Ilhas Cayman), o que ensejou a aplicação da alíquota de 25%, com fundamento no art. 47 da Lei nº 10.833/2003.

Por sua vez, a Recorrente defende que na realidade os verdadeiros proprietários das ações da INVITEL e Brasil Telecom Participações, no momento da ocorrência do fato gerador do IRRF, eram as empresas CITI DELAWARE, IMI e ABN MONTEVIDÉU, pois na pendência da condição suspensiva houve a cessão/transferência das ações conforme previsto no contrato e com a concordância e notificação da compradora COPART, incorporada posteriormente pela Recorrente. Como tais empresas não eram sediadas em paraísos fiscais, a alíquota aplicável seria de 15%.

Sobre a questão dos elementos acidentais dos negócios jurídicos, mais especificamente em relação à condição, assim dispõe o Código Civil brasileiro de 2002:

Art. 121. Considera-se condição a cláusula que, derivando exclusivamente da vontade das partes, subordina o efeito do negócio jurídico a evento futuro e incerto.

Art. 122. São lícitas, em geral, todas as condições não contrárias à lei, à ordem pública ou aos bons costumes; entre as condições defesas se incluem as que privarem de todo efeito o negócio jurídico, ou o sujeitarem ao puro arbítrio de uma das partes.

Art. 123. Invalidam os negócios jurídicos que lhes são subordinados:

I - as condições física ou juridicamente impossíveis, quando suspensivas;

II - as condições ilícitas, ou de fazer coisa ilícita;

III - as condições incompreensíveis ou contraditórias.

Art. 124. Têm-se por inexistentes as condições impossíveis, quando resolutivas, e as de não fazer coisa impossível.

Art. 125. Subordinando-se a eficácia do negócio jurídico à condição suspensiva, enquanto esta se não verificar, não se terá adquirido o direito, a que ele visa.

Art. 126. Se alguém dispuser de uma coisa sob condição suspensiva, e, pendente esta, fizer quanto àquela novas disposições, estas não terão valor, realizada a condição, se com ela forem incompatíveis. (destaquei)

Vale salientar que a redação do art. 126 do Código Civil de 2002 possui idêntica redação do art. 122 do antigo Código Civil de 1916.

Observa-se que a norma estabelece que, na pendência de uma condição suspensiva, não se pode fazer novas disposições que com ela sejam incompatíveis, sob pena de não terem valor, o que decorre do princípio da retroatividade das condições. Por disposição entende-se a alienação, a cessão, a constituição de direitos reais etc.

Conforme sustentado pela PFN em suas contrarrazões, com base em abalizada doutrina, o ato de ceder/transferir as ações para terceiros é incompatível com o contrato de compra e venda pactuado originariamente. Aplica-se nesse caso a retroatividade da condição suspensiva, uma vez que envolveu a disposição da coisa, conforme art. 126 do CC/2002.

Peço vênia para transcrever alguns trechos da doutrina trazidos pela PFN, os quais reforçam meu entendimento no sentido de que não pode a Contribuinte querer opor ao Fisco os efeitos de cessões/transferências ineficazes do ponto de vista do direito civil brasileiro, notadamente para fazer valer as suas consequências na diminuição da alíquota do imposto aplicável.

Conforme Washington de Barros Monteiro (Curso de Direito Civil, Parte Geral, 44ª ed., Saraiva, 2012, p. 301-303):

"No segundo estado (conditio existit), verificada a condição, o direito passa de eventual a adquirido e o negócio jurídico adquire eficácia, como se desde o início fora puro e simples, não condicional. E o que se denomina efeito retroativo das condições, o qual, todavia, como é óbvio, não afeta direitos de terceiros, nem modifica a percepção de frutos.

(...)

*Por fim, edita o art. 126 do Código de 2002 que, "se alguém dispuser de uma coisa sob condição suspensiva, e, pendente esta, fizer quanto àquela novas disposições, estas não terão valor, realizada a condição, se com ela forem incompatíveis". **Inconciliável a nova disposição com a cláusula suspensiva, é aquela, e não esta, que cede o passo; trata-se de outra aplicação do princípio da retroatividade das condições.** A propósito desse princípio, dois sistemas existem, situados em posições antagônicas: o francês e o alemão. O primeiro consagra e o segundo repele o princípio da retroatividade. Em que consiste esse problema, que tantas controvérsias suscitou? A resposta é simples: pelo primeiro sistema, uma vez verificada a condição na relação condicional, seus efeitos remontam, ex post facto, ao instante em que se concluiu o negócio jurídico (conditio retrotrahitur ab initio negotii).*

É o sistema do Código de Napoleão (art. 1.179), do Código Civil italiano (art. 1.360) e do Código Civil português (art. 276). De acordo com ele, o efeito retroativo corresponde à vontade presumida das partes. Só por convenção expressa se pode arredar essa presunção.

Por esse sistema, o adquirente de uma propriedade, sob condição suspensiva, só se torna proprietário na aparência com o implemento respectivo; na realidade, porém, mercê do aludido efeito retroativo, ele vem a tornar-se proprietário desde o dia do contrato, desde a celebração do negócio jurídico.

Em ponto diametralmente oposto coloca-se o sistema alemão, que, de modo peremptório, impugna o princípio da retroatividade. Afirmam seus partidários que esta não se concilia com o fato da invalidade do contrato condicional cujo objeto venha a perecer antes da realizada a condição, nem explica a realização fictícia desta, quando impedida pelo próprio interessado (art. 129 da lei civil de 2002).

Reconhecem os adeptos desse segundo sistema, abraçados pelos Códigos Civis alemão (art. 158) e suíço (art. 171), que às partes compete regular a questão em todos os seus aspectos, de modo que necessária não se torne a discussão dos fatos surgidos pendente conditione. Com relação ma terceiros, os negócios estabelecidos no período condicional reputam-se fundados no principio de que o proprietário não pode dispor de mais direitos do que efetivamente tem (memo dat quod non habet), de sorte que, sendo resolúvel seu direito, a respectiva transferência só se processa com esse atributo. Acreditamos, com Dusi, que a retroatividade da condição permanece como a maneira mais simples e natural para esclarecer este fato singular: apenas realizada a condição, o nascimento da relação jurídica, para efeitos mais importantes, retrotrai até o momento em que se conclui o negócio.

Caem assim os direitos constituídos pendente conditione, valendo apenas os atos de administração, bem como os de percepção dos frutos, segundo regras do Código Civil." (destaquei)

Na lição de Silvio Rodrigues (Direito Civil, Parte Geral, Volume I, 34ª ed., Saraiva, 2003, p. 254-255):

Entendo que, no Brasil, tendo a lei silenciado sobre os efeitos porventura retroativos da condição, esta, genericamente, não retroage. A retroatividade dos efeitos do ato jurídico constitui, a meu ver, exceção a regra da não-retroatividade, de sorte que, para retroagirem os efeitos de qualquer disposição contratual, mister se faz que haja lei expressa em tal sentido, ou convenção entre as partes. Caso contrário, isto é, se nada se estipulou e a lei e silente, os efeitos da condição só operam a partir de seu advento. No direito brasileiro, o legislador, em alguns casos, abre exceção a regra da não-retroatividade da condição. Assim, no art. 126 do Código Civil prescreve que os atos de disposição, efetuados durante a pendência da condição suspensiva, perdem sua eficácia se esta, posteriormente, advir (CC de 1916, art. 122) (destaquei)

Pontes de Miranda assim se pronunciou sobre a matéria (Tratado de Direito Privado, Parte Geral, Tomo V, 2ª ed. Editor Borsoi, 1995, p. 79-199):

"§ 547. Eficácia dos atos pendente a condição suspensiva

*1. PENDENTE A CONDIÇÃO. - Sempre que o efeito jurídico não se produz desde logo, mas apenas resulta do direito expectativo já existente pendente condicione, irradia-se ele, realizada a condição, ainda que não mais viva o que dispôs, ou tenha caído em incapacidade, ou tenha perdido o poder de dispor, ou tenha alienado a outro a coisa. O que dispôs sob condição suspensiva fica em situação idêntica à do que é titular sob condição resolúvel. **Se a condição se realiza, o direito expectativo daquele que dependia da condição se faz direito pleno e o que ainda era titular perde o seu.** Por isso mesmo, a execução forçada e o concurso de credores do outorgante não atingem o direito expectativo do outorgado. **Daí a regra jurídica do art. 122:" Se alguém dispuser de uma coisa sob condição suspensiva, e pendente esta, fizer quanto aquela novas***

disposições, estas não terão valor, realizada a condição, se com ela forem incompatíveis". Noutros termos, Se alguém dispôs suspensivamente, qualquer disposição sobre o mesmo objeto só é eficaz, realizada a condição, se não é incompatível com direito pleno nascido ao outorgado. O art. 122 somente se refere a disposições e, por analogia, a execuções forçadas, arrestos, sequestros e outras medidas constritivas, cautelares ou não, e não às obrigações (L. ENNECCERUS, Lehrbuch, I, 39 Ed., § 185, nota 2). Trata-se de restrição à disposição ou atos de segurança; a ineficácia dos atos posteriores é absoluta, e não relativa. O direito expectativo é esteado pela natureza formal e negativa da condição suspensiva (F. HEITSCH, Die Verfügungsbeschränkung des § 161 BGB, 12).*

2. CONTEÚDO DO ART. 122. - *A subtração que o direito expectativo faz a propriedade é tal, que E. I. BKKER (System, II, 340) chegou a dizer, exagerando, que, pendente codicione, ninguém é dono exclusivo (Keiner is Alleinherr). A condição, com o art. 122, de certo modo agarra o bem, impedindo que terceiros adquiram direitos colidentes com o do adquirente sob condição suspensiva (E. BOTHE, Begriff, Zweck und Wirkung der Bedingungen, 37). Se o alienante foi condenado a declaração de vontade que importe em algo incompatível com o direito expectativo do que adquiriu sob condição suspensiva, não tem a sentença eficácia, que se entenda emprestar à sentença, inclusive perante registro. Também é ineficaz contra ele a sentença que condene o alienante a transferir a terceiro a propriedade, ou a posse (cp. E. SCHULZ, Begriff der Verfung, 38). O adquirente, que caso sofra com a eficácia da sentença, tem pretensão obrigacional contra o alienante, além da ação real (H. BOLTEN, Uber Begriff, Wesen und rechtliche Behandlung der aufschiebenden Bedingung, 94). O outorgado tem, durante a pendência da condição suspensiva, legitimação para defesa do seu direito expectativo. (destaquei)*

Conforme bem decidiu a DRJ, o fato de a empresa compradora haver efetuado o pagamento diretamente à empresa cessionária não confere a esta última, de forma alguma, a condição jurídica de vendedora das ações. Se a cedente abriu mão de receber, ela própria, o pagamento que lhe caberia na posição de alienante das ações, tal decisão encontra-se na sua esfera de disponibilidade, não ficando alterados, com isso, os elementos essenciais do negócio condicional.

Ressalte-se no caso em comento que havia previsão contratual de solidariedade entre as controladoras domiciliadas em paraísos fiscais e as controladas não domiciliadas em paraísos fiscais, conforme se observa pelas cláusulas 1.6.1; item(ii) e 1.7; item (iii), do contrato firmado em 25/04/2008.

Dessa forma, constata-se que as empresas CITIGROUP VENTURE CAPITAL INTERNATIONAL BRAZIL, LP e OPPORTUNITY FUND venderam suas ações da INVITEL e Brasil Telecom Participações para a COPART, sob condição suspensiva, todavia na pendência dessa cederam/transferiram essas ações para as empresas CITI DELAWARE e ABN MONTEVIDÉU. No entanto, esse ato de cessão/transferência é nulo,

posto que incompatível com a venda ocorrida, pelo implemento da condição, conforme disposto no art. 126 do Código Civil de 2002.

Os efeitos do implemento da condição, nesse caso, retroagem até a data em que foi firmado o Contrato de Compra e Venda de Ações entre a empresa compradora, COPART 1 Participações S/A, e as empresas vendedoras, quais sejam, CITIGROUP VENTURE CAPITAL INTERNATIONAL BRAZIL, LP e OPPORTUNITY FUND. Portanto, estando as empresas vendedoras domiciliadas em paraíso fiscal (Ilhas Cayman), a alíquota aplicável do IRRF é de 25%, com fundamento no art. 47 da Lei nº 10.833/2003.

A Recorrente também alega que, ainda que os alienantes fossem CITI CAYMAN e OPPORTUNITY FUND, seria aplicável o regime cabível às operações praticadas por residentes, as quais também sujeitam os ganhos de que se cuida ao IRRF à alíquota de 15%, com base no art. 7º da lei nº 9.959/00, reproduzido no art. 43 da IN nº 25/01.

Sobre a matéria temos que a fundamentação legal do lançamento de ofício foi o art. 47 da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, que assim disciplina:

Art. 47. Sem prejuízo do disposto no art. 10 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e no art. 7º da Lei nº 9.959, de 27 de janeiro de 2000, o ganho de capital decorrente de operação, em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida, a que se refere o art. 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, sujeita-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento).

A Instrução Normativa IN RFB nº 407/2004 dispõe o seguinte:

Art. 1º Estão sujeitos à incidência do imposto de renda, à alíquota de quinze por cento, os ganhos de capital auferidos no País, por pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que alienarem bens localizados no Brasil.

Parágrafo único. O responsável pela retenção e recolhimento do imposto de renda de que trata o caput será:

I - o adquirente, pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil; ou

II - o procurador, quando o adquirente for residente ou domiciliado no exterior.

Art. 2º O ganho de que trata o art. 1º, decorrente de operação em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida, sujeita-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento).

§ 1º Para efeito deste artigo, considera-se país com tributação favorecida aquele que não tribute a renda ou que a tribute a alíquota inferior a vinte por cento.

§ 2º O disposto no caput não se aplica aos rendimentos de aplicações financeiras e aos ganhos em renda variável de que trata o art. 81 da Lei nº 8.981, de 29 de janeiro de 1995, que se sujeitam às mesmas regras estabelecidas para os residentes e

Não se pode também desconsiderar a Solução de Consulta nº 177, da DISIT/SRRF/7ª RF, de 31/12/2008:

GANHO DE CAPITAL. ALÍQUOTA. BENEFICIÁRIO DOMICILIADO NO EXTERIOR.

A alíquota do IRRF aplicável sobre o ganho de capital auferido, na alienação de bem localizado no Brasil, por pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, sujeita-se à alíquota de 15% (quinze por cento), exceto quando o beneficiário for residente ou domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida, caso em que se aplicará a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), conforme definido em disposição literal de lei. Dispositivos Legais: Decreto nº 70.235, de 1972, art. 52, I, c/c o art. 46, IN RFB nº 740, de 2007, art. 15, VII e IX. Lei nº 10.833, de 2003, art. 47; Decreto nº 3.000, de 1999, art. 685; IN SRF nº 208, de 2002, art. 27; IN SRF nº 407, de 2004, arts. 1º e 2º.

Reproduzo abaixo os fundamentos utilizados na referida Solução de Consulta, com os quais concordo e adoto também como razões de decidir:

O art. 685, caput c/c o inciso I, “b”, do Decreto nº 3.000, de 1999, dispõe que o ganho de capital auferido na alienação de bens e direitos creditados, entregues, empregados ou remetidos a pessoa física ou jurídica residente no exterior, está sujeito à incidência na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento), quando não tiver tributação específica no Capítulo. Ocorre que o inciso II, “b”, desse mesmo artigo, altera a referida alíquota para 25% (vinte e cinco por cento) quando os rendimentos forem decorrentes de qualquer operação, em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a vinte por cento.

Neste ponto, observa-se que não prospera o argumento da consulente sobre o aumento dessa alíquota do imposto de renda não se aplicar ao ganho de capital, tendo como base legal o fato de o art. 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, mencionar apenas rendimentos. Para esclarecer a questão, deve-se atentar ao art. 47 da Lei nº 10.833, de 2003, que determina que o ganho de capital decorrente de operação em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida, a que se refere o art. 24 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, sujeita-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento).

A IN SRF nº 407, de 2004, ao disciplinar a retenção na fonte do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital quando o beneficiário for residente ou domiciliado no exterior, também dispõe que a alíquota aplicável ao caso em questão é de 15% (art.1º) ou de 25%, neste último caso quando o beneficiário for residente ou domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida (art. 2º).

Portanto, claro está que a alíquota majorada (25%) também pode ser aplicada ao ganho de capital auferido por residente ou domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida.

Desse modo, entendo que não prosperam as alegações da Recorrente, devendo ser mantida a alíquota de 25% aplicada no lançamento de ofício do IRRF.

Ante o exposto, voto no sentido de NEGAR provimento ao Recurso de Ofício e NEGAR provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado digitalmente

MARCO AURÉLIO DE OLIVEIRA BARBOSA - Relator