



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

Processo n° 19311.000202/2009-12
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-001.763 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de janeiro de 2016
Matéria IRRF - Falta de retenção e recolhimento
Recorrente IFC INTERNATIONAL FOOD COMPANY INDÚSTRIA DE ALIMENTOS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2005

NULIDADE DA DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA. ARGUMENTO NÃO APRECIADO EM PRELIMINAR. Inexiste qualquer irregularidade na decisão que desloca para a apreciação de mérito argumento deduzido como preliminar em defesa administrativa.

PAGAMENTOS EFETUADOS POR CONTA DE SÓCIOS ADMINISTRADORES. Configurada está a hipótese de incidência do IRRF, quando comprovado que a pessoa jurídica assumiu todo o encargo financeiro da operação de aquisição de quotas pelos sócios administradores, tendo custeado não apenas o pagamento devido ao alienante, mas também as despesas com traduções, avaliações, seguro, serviços advocatícios e carta fiança. CÁLCULO DA RETENÇÃO. Estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, quaisquer rendimentos pagos por pessoa jurídica a pessoa física, para os quais não haja incidência específica e não estejam incluídos entre aqueles tributados exclusivamente na fonte.

FONTE PAGADORA DE RENDIMENTO. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA. JUROS ISOLADOS. Verificada a falta de retenção do imposto, que tiver a natureza de antecipação, após a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora isolados, calculados desde a data prevista para recolhimento do imposto que deveria ter sido retido até a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física.

NULIDADE. DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. ERROS. Nos termos do §3º do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, as questões de mérito não se confundem com aquelas que dizem respeito à nulidade do ato, e a matéria relativa à determinação da base de cálculo da multa isolada e dos juros isolados, por envolver a dimensão material e quantitativa da incidência,

diz respeito ao mérito, e não a aspectos extrínsecos ou formais do lançamento.

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula CARF nº 4).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: 1) por unanimidade de votos, em REJEITAR a preliminar de nulidade da decisão de 1ª instância; 2) por unanimidade de votos, REJEITAR a arguição de nulidade do lançamento por impossibilidade de desconsideração dos atos praticados; 3) por maioria de votos, REJEITAR a arguição de nulidade do lançamento dos juros de mora isolados, divergindo a Conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio; e 4) por maioria de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente ao mérito, divergindo a Conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio que dava provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Presidente e Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa (presidente da turma), Alberto Pinto Souza Júnior, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Paulo Mateus Ciccone, Rogério Aparecido Gil e Talita Pimenta Félix. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Eduardo Andrade e Ana de Barros Fernandes Wipprich.

Relatório

IFC INTERNATIONAL FOOD COMPANY INDÚSTRIA DE ALIMENTOS S/A (IFC), já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Campinas/SP que, por unanimidade de votos, julgou PARCIALMENTE PROCEDENTE a impugnação interposta contra lançamento formalizado em 18/05/2009, exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 8.440.707,83.

Os autos foram inicialmente sorteados para relatoria do Conselheiro Antonio Lopo Martinez, integrante da 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento deste Conselho. Contudo, por meio da Resolução nº 2202-000.550, aquele Colegiado resolveu declinar competência em favor desta 1ª Seção de Julgamento, dada a conexão deste processo com os processos administrativos nº 19311.000203/2009-67 (Matéria: IRPJ e CSLL; Interessado: IFC), 19311.000201/2009-78 (Matéria: IRPF; Interessado: José Barbosa Machado Neto) e 19311.000200/2009-23 (Matéria: IRPF; Interessado: Alessandra Orlandi Barbosa Machado).

No Termo de Verificação e de Encerramento do Procedimento Fiscal às fls. 829/866 a autoridade lançadora assim principia o relato dos fatos constatados:

Sócios remanescentes da empresa IFC (novo nome da empresa Jack Link's) adquiriram quotas que pertenceram a sócios retirantes. A aquisição, de valor superior ao patrimônio líquido da empresa, foi paga com recursos da própria empresa. Foi concedido um empréstimo a empresa investidora, seguido de incorporação sem restituição da quantia emprestada, com assunção de dívida remanescente e transferência das quotas às pessoas físicas. Os efeitos tributários são diferentes dos imaginados pelo contribuinte.

Depois de abordar as operações investigadas, a autoridade lançadora afirma:

No que respeita à aquisição de quotas, a questão central de interesse fiscal é a transferência de recursos da empresa aos sócios.

A operação realizada contém, em tese, uma simulação relativa com interposição fictícia de pessoa. O mútuo entre a IFC e a Zest é, em tese, um negócio simulado. O negócio dissimulado é a transferência não onerosa de recursos da IFC para José e Alessandra, estes sim os verdadeiros compradores das quotas.

O ilícito societário é a retirada pelos sócios, sem reposição, de recursos da empresa em prejuízo do capital.

O ilícito tributário é o não recolhimento de:

a) Imposto de Renda Pessoa Física e Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF incidentes sobre recursos distribuídos além do lucro contábil apurado;

b) Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL decorrentes da distribuição disfarçada de lucros (DDL), através da transferência gratuita de ativos (invoices e intangíveis) para os sócios;

c) IRPJ e CSLL decorrentes da dedução indevida de despesas de amortização de ágio na aquisição de investimentos, glosa de despesas de juros e variações monetárias ativas e passivas.

O fiscal autuante detalha os elementos reunidos durante o procedimento fiscal e a legislação de regência, motivando a exigência formalizada nestes autos nos termos a seguir reproduzidos:

d) Multa isolada e juros por não retenção de IRRF.

José e Alessandra beneficiaram-se dos custos arcados pela IFC, no valor de R\$49.874.396,16, conforme planilha "Pagamentos realizados em benefício dos sócios" anexa, onde os custos estão discriminados conforme registrados em conta Empréstimo de Sócios da empresa Zest e parcelas pagas pela IFC após a incorporação.

Esses pagamentos constituem distribuição de recursos aos sócios em valor superior ao lucro apurado pela contabilidade. Portanto, não se incluem na isenção prevista no artigo 39, inc. XXIX, e 654 do RIR/99.

O aumento da riqueza dos sócios, embora realizado em contrapartida a uma diminuição da riqueza da empresa, constitui rendimento tributável, conforme disposto na Lei 7.713/88, art 3º, §4º; Decreto 3.000/99 RIR arts. 37 e 38; e IN SRF nº 15/2001, art. 5, §§ 7º e 8º. Tratando-se de fraude a lei societária com utilização, em tese, de simulação, incide o artigo 55, inciso X do RIR/99. Está sujeito à retenção na fonte, conforme arts 620 e 639 do RIR/99. Não houve retenção na fonte, como se verifica na DIRF emitida pela IFC juntada ao processo.

Em resposta ao Termo de Início de Fiscalização, o contribuinte apresentou cópia de Contrato de Licença de Uso de Patente celebrado em 31/10/2005 com o sócio José Machado Barbosa Neto.

Verifica-se no livro razão lançamentos a crédito da conta 21020305 - Empréstimo de Sócios, em contrapartida a débitos à conta 11040107 - Royalties a Pagar - Patentes Sócios em 31/10/2005 e 26/12/2005. Posteriormente, os empréstimos foram pagos pela IFC com a transferência de um imóvel (chácara) a José e Alessandra, casados em regime de comunhão parcial de bens, conforme cópias de documentos fornecidos pela IFC e juntados ao processo.

O contribuinte não declarou em DIRF a retenção do Imposto de Renda na Fonte incidente sobre os royalties pagos, conforme arts 620, 631 e 717 do RIR/99. Não encontramos recolhimentos da empresa relativos ao IRRF devido sobre os royalties pagos.

O não recolhimento de IRRF pela fonte pagadora sujeita-a ao lançamento de multa e juros previstos no art. 9º da Lei nº 10.426/2002; no art. 61, § 3º, da Lei 9.430/96; nos arts. 722 e 957 do RIR/99, conforme Parecer Normativo SRF nº 1 de 24/09/2002, item 16, b) e subitem 16.1.

Na planilha "Pagamentos realizados em benefício dos sócios" as datas de vencimento foram obtidas no sítio da Receita Federal na Internet, opção Agenda Tributária, utilizando os códigos 8045 - Demais Rendimentos, para os pagamentos em benefício dos sócios, e 3208 - Royalties. A planilha anexa "Taxa SELIC acumulada para cálculo de juros" apresenta as taxas utilizadas.

Tendo em vista os valores mensais das retiradas individuais dos sócios (DIRF juntada ao processo) a aplicação da tabela progressiva do imposto dá-se pela alíquota de 27,5%.

Efetuamos o lançamento de multa isolada e juros pelo não recolhimento de IRRF sobre os pagamentos listados. Aplica-se multa isolada no valor de 50% do imposto não retido e juros devidos no período entre a data em que deveria ter sido recolhido o imposto e a data de entrega da declaração de ajuste da pessoa física.

Impugnando a exigência, a contribuinte deduziu as mesmas razões de fato e de direito apresentadas contra os lançamentos de IRPJ e CSLL, além de arguir a nulidade do lançamento em virtude de erro na base de cálculo da multa e dos juros isolados porque a autoridade fiscal não teve em conta que os supostos rendimentos teriam sido creditados a dois de seus sócios, exigindo imputação proporcional à participação de cada um deles. Afirmou a nulidade do lançamento referente aos juros isolados por ausência de capitulação legal na autuação, além de erro de cálculo referente ao fato gerador ocorrido em 29/12/2005, e asseverou que a presente exigência caracteriza duplicidade em relação aos autos de infração lavrados contra as pessoas físicas dos sócios. Discorreu sobre o caráter confiscatório das penalidades exigidas e sobre a ilegalidade dos juros de mora calculados com base na taxa SELIC.

A Turma Julgadora reconheceu a conexão desta exigência com os processos administrativos referidos pela contribuinte, adotou as mesmas razões de decidir ali apresentadas para confirmar a acusação fiscal, afastou as arguições de nulidade do presente lançamento, declarou a regularidade dos cálculos elaborados pela Fiscalização e retificou, apenas, os juros isolados calculados sobre o pagamento de 29/12/2005, exonerando parcialmente a exigência. A decisão restou assim ementada:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

Lançamentos Conexos. Simulação das Operações Societárias.

No que diz respeito à caracterização, como simuladas, das operações societárias de aquisição de quotas, por interposta pessoa jurídica, e da subsequente incorporação desta última, devem ser reproduzidas, nos presentes autos, as razões de decidir já adotadas na apreciação de outro lançamento, efetuado em função do mesmos fatos.

Nulidade. Determinação da Base de Cálculo. Erros.

Nos termos do §3º do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, as questões de mérito não se confundem com aquelas que dizem respeito à nulidade do ato, e a matéria relativa à determinação da base de cálculo da multa isolada e dos juros isolados, por envolver a dimensão material e quantitativa da incidência, diz respeito ao mérito, e não a aspectos extrínsecos ou formais do lançamento.

Constitucionalidade de Lei. Competência do Órgão Administrativo de Julgamento.

O julgamento administrativo está estruturado como uma atividade de controle interno dos atos praticados pela administração tributária, sob o prisma da legalidade, não podendo negar os efeitos à lei vigente, pelo que estaria o Tribunal Administrativo indevidamente substituindo o legislador e usurpando a competência privativa atribuída ao Poder Judiciário.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2005

Pagamentos Efetuados Por Conta dos Sócios Administradores.

Configurada está a hipótese de incidência do IRRF, quando comprovado que a pessoa jurídica assumiu todo o encargo financeiro da operação de aquisição de quotas pelos sócios administradores, tendo custeado não apenas o pagamento devido ao alienante, mas também as despesas com traduções, avaliações, seguro, serviços advocatícios e carta fiança.

Estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, quaisquer rendimentos pagos por pessoa jurídica a pessoa física, para os quais não haja incidência específica e não estejam incluídos entre aqueles tributados exclusivamente na fonte.

Fonte Pagadora do Rendimento. Falta de Retenção e Recolhimento. Multa Isolada. Juros Isolados.

Verificada a falta de retenção do imposto, que tiver a natureza de antecipação, após a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora isolados, calculados desde a data prevista para recolhimento do imposto que deveria ter sido retido até a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física.

Detectado erro na determinação do cálculo dos juros de mora devidos, deve ser retificada a exigência.

Duplicidade de Exigências. Multa e Juros Isolados.

Não configura duplicidade de exigências, a incidência da multa isolada, devida pela fonte pagadora, por falta de retenção do imposto, e a incidência das multas de ofício, devidas pelas pessoas físicas e jurídica, por falta de pagamento do IRPF e do IRPJ, em face da tributação das operações ocultadas mediante simulação.

O crédito tributário exonerado representou montante inferior ao definido na Portaria MF nº 3/2008 e não se sujeitou a reexame necessário.

Cientificada da decisão de primeira instância em 17/11/2009 (fl. 1070), a contribuinte interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 16/12/2009 (fls. 1074/1143).

No relato inicial a recorrente observa que *a exigência em questão decorre da desconsideração da operação de aquisição de quotas da ora Recorrente pela empresa Zest Investimentos Participações e Negócios Ltda com a sua posterior incorporação pela IFC. Apresenta breve histórico das operações para aquisição de 60% da participação na autuada, inicialmente formalizada por José Barbosa Machado Neto e Alessandra Orlandi Barbosa Machado, mas que, por motivos de ordem empresarial, tratados mais adiante, acabou sendo concretizada pela Zest, empresa de titularidade de José e Alessandra.* Detalha os passos da contratação e de sua liquidação, observa que a Fiscalização não questionou a recorrente acerca das *razões que levaram a reorganizar suas atividades e a implementar as operações societárias que culminaram na autuação ora contestada*, mas, sem por em dúvida a operação de compra ou o pagamento do preço, o fiscal autuante defendeu o cancelamento desta operação em razão da causa presumida de: *1) aproveitamento do ágio; e 2) transmissão não onerosa das quotas da IFC aos seus atuais sócios com economia tributária.* Contudo, a autuação seria manifestamente descabida, devendo ser prontamente reformada a *r. decisão de primeira instância, cancelando-se o Auto de Infração, bem como julgados insubsistentes os lançamentos.*

Preliminarmente, porém, argüi a nulidade da decisão de 1ª instância, porque a *D. Autoridade Julgadora deixou de analisar as nulidades apontadas pela Recorrente por entender que estas seriam de ordem material e não formal e, portanto, deveriam ser analisadas juntamente com o mérito*, e isto em razão da interpretação do disposto no artigo 59, §3º do Decreto nº 70.235/72. Contudo, referido dispositivo somente dispensa a autoridade julgadora de declarar a nulidade do ato quando for possível julgar o mérito de forma favorável ao sujeito passivo. No presente caso, porém, o lançamento foi mantido, a evidenciar ofensa aos princípios da legalidade, contraditório, ampla defesa e devido processo legal.

Na sequência, argúi a *nulidade do auto de infração em razão da ausência de previsão legal para amparar o procedimento do Fisco de desconsiderar a operação praticada pela Recorrente*, observando que ao admitir este procedimento com base no art. 149, VII do CTN a autoridade julgadora não promove interpretação sistêmica do ordenamento jurídico aplicável ao caso. Entende indispensável a desconsideração do ato para constituição do crédito tributário, mas inexistente lei que autorize a autoridade administrativa a assim proceder. Reporta-se ao parágrafo único do art. 116 do CTN e cita doutrina em favor da necessidade de sua regulamentação procedimental por lei ordinária, afirmando que o art. 149, VII do CTN não autoriza a autoridade administrativa a afastar o ato praticado em suposta simulação.

Afirma também a *nulidade do auto de infração em virtude do erro na apuração da base de cálculo da multa e juros isolados sobre a falta de retenção do imposto de renda na fonte*, pois qualquer inobservância do procedimento de identificação do fato gerador e cálculo dos tributos devidos e da penalidade aplicável enseja a nulidade do lançamento. E, no caso, *a D. Autoridade Fiscal, ao apurar a multa e os juros isolados, tomou por base de cálculo o valor decorrente da aplicação da alíquota de 27,5% (vinte e sete e meio por cento) sobre o valor integral dos supostos rendimentos creditados às pessoas físicas dos sócios da Recorrente*, quando o correto seria o fiscal autuante proceder, *primeiramente, à imputação proporcional da participação de cada um dos sócios da Recorrente nos rendimentos efetuados, procedimento este adotado quando da lavratura dos autos de infração contra as pessoas físicas*. A partir desta imputação, a Fiscalização calcularia o suposto valor a ser retido mediante a aplicação da tabela progressiva quando do creditamento dos rendimentos em questão, o que lhe permitiria verificar que, em determinadas situações, os pagamentos não se sujeitariam a qualquer espécie de retenção, na medida em que o valor creditado estaria abarcado pela isenção, conforme tabela vigente à época dos fatos, ou mesmo *submeter-se-ia a alíquotas inferiores às supostamente aplicáveis sobre o valor integral*, reduzindo a base de cálculo da multa e dos juros. Observa que a alegação fiscal de que o pró-labore recebido pelos sócios já atingira a alíquota máxima do imposto de renda não autoriza o procedimento realizado *porque, para aplicação da tabela progressiva, ao menos no que se refere à necessidade ou não de retenção, deve ser respeitada a espécie do rendimento creditado, não havendo que se considerar como única forma de rendimento a integralidade dos valores creditados*. Acrescenta que a Fiscalização afirma a falta de retenção de imposto em razão de valores creditados aos sócios sob quatro rubricas distintas, submetidas a retenção na fonte em razão de diferentes dispositivos legais. Apresenta cálculos no formato explicitado na defesa e, invocando o art. 142 do CTN e doutrina, além dos princípios da legalidade, impessoalidade, não-confisco e moralidade, afirma *incontestemente a nulidade do lançamento das multas e juros isolados, em razão da suposta não retenção, pela Recorrente, do imposto de renda retido na fonte*.

Reitera a arguição de *nulidade da imposição de juros isolados em virtude da ausência de capitulação legal*, destacando que nos termos do art. 50, inciso II da Lei nº 9.784/99 e do art. 10, inciso IV do Decreto nº 70.235/72, *o Fisco deve apresentar os dispositivos legais que fundamentam a suposta infração cometida pelo contribuinte*, e a inobservância destes procedimento enseja o cancelamento do auto de infração. Observa que a autoridade fiscal reporta-se ao art. 61, §3º da Lei nº 9.430/96 e item 16, "b", subitem 16.1 do Parecer Normativo nº 01/2002, mas a lei referida *traz, apenas, a previsão da incidência de juros de mora sobre o pagamento feito após o vencimento, sendo que a única menção acerca da imposição de juros, de forma isolada, está contida no Parecer Normativo nº 01/2002*. Discorda do entendimento exposto na decisão recorrida acerca da disposição genérica contida no art. 61, §3º da Lei nº 9.430/96 e invoca o princípio da legalidade afirmando que *a exigência*

tributária não pode decorrer de normas genéricas, devendo haver determinação expressa de sua incidência. Assevera que, in casu, não há que se falar em débito principal que possibilite a incidência dos juros de mora com base no disposto no art. 61, §3º da Lei nº 9.430/96, dado que a retenção é considerada mera antecipação do imposto devido pelo real beneficiário do rendimento, sendo este responsável pelo seu recolhimento quando da apresentação de sua declaração anual de ajuste. Logo, se a obrigação de oferecimento do rendimento à tributação e responsabilidade pelo recolhimento do imposto é atribuída à pessoa física, não há obrigação de recolhimento de tributo pela pessoa jurídica, não havendo que se falar em cálculo de juros nos termos do dispositivo antes citado.

Observa, ainda, que a autoridade julgadora de 1ª instância *apontou outros fundamentos legais, diferentes dos apontados no Auto de Infração e que, supostamente, autorizariam o procedimento adotado pela D. Fiscalização*, o que evidencia a deficiência da acusação original, desatendendo os requisitos legais para formalização do lançamento. Esclarece que *não pretende que o Auto de Infração contenha os dispositivos legais relacionados à competência, decadência, dentre outros*, mas sim que *sejam apontados os dispositivos legais que fundamentam a exigência dos juros de forma isolada, o que, conforme restou cabalmente demonstrado, não foi observado pela D. Fiscalização*. Por fim, aduz que o Parecer Normativo não se presta a legitimar a exigência, vez que obriga, apenas, a Administração Tributária, que também deve se pautar pelo princípio da legalidade, e não pode, por meio de atos administrativos, instituir obrigações. Cita doutrina acerca da necessidade de precisão e clareza do lançamento, argüi prejuízo à sua defesa, transcreve jurisprudência, invoca o art. 142 do CTN e os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade, e pede a declaração de nulidade do lançamento de juros de forma isolada.

No mérito, aborda a operação realizada, afirmando a existência de propósito negocial. Discorre sobre as dificuldades enfrentadas pela pessoa jurídica nas negociações comerciais com seu único cliente e sócio majoritário, as quais motivaram as negociações para aquisição de 60% de suas quotas por José Barbosa Machado Neto, Alessandra Orlandi Barbosa Machado e Eduardo Jacinto. Definido o valor das quotas, houve a desistência de Eduardo Jacinto e, dada a dificuldade de obtenção da elevada quantia de US\$ 30 milhões, *a única alternativa restante e que, conforme estudo e negociações firmadas pelo Sr. José Barbosa e Sra. Alessandra Orlandi, viabilizaria a aquisição das quotas e, portanto, a sobrevivência da empresa, seria a captação dos recursos por meio de investimento decorrente do ingresso de novo sócio*, razão pela qual foram retomadas negociações com um fundo de investimentos interessado em adquirir participação na IFC, criando-se uma estrutura societária para sua entrada, sendo utilizada a Zest Investimentos, Participações e Negócios Ltda - ZEST, na qual foi integralizada a participação societária que os interessados detinham na IFC, habilitando aquela pessoa jurídica a exercer o direito de aquisição da participação dos vendedores na IFC, e viabilizando *a entrada dos novos sócios, agora, diretamente na Zest e, indiretamente, na IFC*.

Justifica a forma adotada para a substituição dos adquirentes pela ZEST; apresenta as razões pelas quais, ao final, não houve o ingresso do novo investidor; reitera a impossibilidade de captação de recursos para pagamento da aquisição; e assevera que *o Sr. José Barbosa e a Sra. Alessandra Orlandi foram compelidos a fazer uso da única solução que a atual conjuntura possibilitaria, a saber, captação dos recursos, por meio de mútuo, diretamente da empresa Jack Link's, dado que a IFC possuía recursos disponíveis e a sua transferência a título de empréstimo aos seus sócios era plenamente legal e nunca infringiu nenhuma disposição legal*.

Discorda das manifestações da autoridade julgadora acerca destes esclarecimentos e afirma ter adotado a forma mais lógica para as operações em face das dificuldades enfrentadas. Justifica a incorporação da ZEST pela autuada em razão da *desnecessidade de manutenção da estrutura societária resultante da operação anterior*, e conclui que as operações tiveram justificativa *precipualemente negocial*. Acrescenta que a forma adotada *não altera o valor patrimonial da referida participação, não podendo se falar, em ocultação de qualquer acréscimo patrimonial que pudesse ser considerado fato gerador do Imposto de Renda*, e confronta as hipóteses possíveis para realização das operações, concluindo que:

189. A tese defendida pela D. Fiscalização, mantida pela D. Julgadora não se sustenta, visto que o seu pressuposto é de que tenha havido acréscimo patrimonial gerado às pessoas físicas, o que, conforme exposto nos parágrafos anteriores fica claro que, em nenhum momento, ocorreu. Só seria cabível admitir uma situação de ocorrência, ainda que potencial, de acréscimo patrimonial, caso fosse possível, ao final da operação de incorporação da Zest pela IFC, constatar que as pessoas físicas passaram de 40% de participação original, antes mesmo de sua transferência a título de integralização de capital na Zest, para 100% de participação, sem que a IFC passasse a ter registrado em seu passivo o valor da dívida para com os Vendedores.

[...] De uma maneira objetiva, sem considerarmos os efeitos de demais operações usuais da IFC ocorridas no período, podemos afirmar que a diferença, entre as demonstrações financeiras da IFC antes de ter parte de suas quotas transferidas para a Zest e posterior à incorporação da Zest pela própria IFC, corresponde ao registro, em seu passivo, de uma dívida real e efetiva correspondente ao saldo devedor com os Vendedores. Ou seja, não há como se comparar as situações.

192. Ao final, as pessoas físicas passaram a ter 100% de uma empresa cujo valor deve ser reduzido em montante correspondente ao passivo ora registrado, de modo que seria um atentado contra a lógica imaginar que 100% de 40% (neste caso 40% é igual a 100%, diminuído de uma dívida de 60%) é maior que 40% de 100% (situação antes de qualquer operação).

Prossegue afirmando a *impossibilidade de se desconsiderar o negócio praticado ante à ausência de simulação*, dado que os atos praticados estão devidamente justificados, inexistindo intenção de enganar. Invoca o art. 167 do Código Civil, observa que a aquisição ocorreu e que não se verificam os requisitos legais para qualificação do ato como simulado. Cita doutrina, nega a prática de negócio jurídico com vistas a fraudar a lei e ocultar o fato jurídico tributário, opõe-se a questionamentos específicos apresentados pela Fiscalização especialmente no que tange ao prazo do contrato de mútuo, aborda os efeitos da confusão que extinguiu o mútuo, reitera as razões que justificaram a criação e posterior extinção da ZEST, invoca os princípios constitucionais que regem a ordem econômica, e afirma legítima a operação em razão de seu propósito negocial, mencionando parecer de auditores independentes relativo ao ano-calendário 2005, neste sentido.

Conclui, assim, pela *ilegitimidade da presente autuação com base na operação presumida pelo Sr. Fiscal*, discorrendo sobre o arbítrio presente em presunções fiscais, e exigindo a subsunção do fato à norma, pois *não é dado ao D. Fiscal a discricionariedade de, a seu bel prazer, recortar os fatos e adequá-los às hipóteses de incidência previstas, mormente quando o intuito é, única e exclusivamente, aumentar a arrecadação*.

Aborda as formas cogitadas pela Fiscalização para os sócios adquirem quotas com recursos da própria empresa, e discorda das conclusões das autoridades fiscal e julgadora reiterando as razões para interposição da ZEST e a desconsideração da operação inicialmente praticada, insistindo na legalidade destes atos, e invocando o art. 112 do CTN contra presunção criada pela Fiscalização, bem como citando doutrina acerca da impossibilidade de se considerar a opção mais onerosa ao contribuinte. Assevera que o registro de reposição de valores *não existe porque o negócio praticado, no entender da Recorrente, era legítimo, e este não seria um efeito dele decorrente*. Assim, ainda que se cogite de simulação, *a Recorrente poderia ter sido intimada a retificar seus registros fiscais para retratar essa nova realidade (mútuo realizado entre a Recorrente e seus sócios)*, como inclusive fez a Fiscalização em relação aos seus registros no LALUR.

Afirma, também, a *impossibilidade de aplicação de multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas mensais, quando apurado prejuízo fiscal/base de cálculo negativa da CSLL no exercício*, reportando-se às exigências nestes sentido veiculadas nos lançamentos de IRPJ e CSLL. Aduz, também, *que a aplicação de multa, equivalente a 50% (cinquenta por cento) sobre a estimativa supostamente não recolhida segundo preconizam os dispositivos legais citados no presente Auto de Infração, acarreta manifesta afronta ao princípio do não confisco, previsto no artigo 150, inciso IV da Constituição Federal de 1988*, citando doutrina e jurisprudência em favor de seu entendimento. Ao final, pede a aplicação destes argumentos também em relação à multa qualificada de 150%, caso seja restabelecida no julgamento do recurso de ofício, e defende que as multas aplicadas sejam, ao menos, reduzidas ao percentual de 20%.

Discorda, por fim, da utilização da taxa SELIC para cálculo dos juros de mora.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

A recorrente argúi, em preliminar, a nulidade da decisão de 1ª instância e do lançamento. Com referência à decisão recorrida, diz que a *D. Autoridade Julgadora deixou de analisar as nulidades apontadas pela Recorrente por entender que estas seriam de ordem material e não formal e, portanto, deveriam ser analisadas juntamente com o mérito*, e isto em razão da interpretação do disposto no artigo 59, §3º do Decreto nº 70.235/72. Contudo, como a exigência foi mantida, aquela prática caracterizaria ofensa aos princípios da legalidade, contraditório, ampla defesa e devido processo legal.

Em face de arguições de nulidade do lançamento semelhantes às aqui deduzidas (erro na determinação da base de cálculo da multa e dos juros isolados, ausência de fundamentação legal na imposição de juros de mora isolados e erro na forma de cálculo dos juros isolados relativos ao fato gerador de 29/12/2005), a autoridade julgadora de 1ª instância assim se manifestou:

Imperioso destacar que os erros porventura existentes na determinação das bases de cálculo das multas e dos juros isolados não se consubstanciam como aspectos formais, mas como aspectos materiais do lançamento. E assim sendo, ainda que a contribuinte tenha razão, não implicam nulidade do lançamento, mas improcedência total ou parcial das exigências.

*Nos termos das disposições do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, as nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal estão vinculadas a aspectos **extrínsecos ou formais dos lançamentos**, tais como, a **competência do agente ou à inobservância de formalidades capazes de comprometer o direito de defesa dos administrados**. Transcrevem-se, por oportunos, os artigos 59 e seguintes do Decreto nº 70.235, de 1972:*

Das Nulidades

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por **pessoa incompetente**;

II - os despachos e decisões proferidos por **autoridade incompetente** ou **com preterição do direito de defesa**.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do **mérito** a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a **declaração de nulidade**, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou **julgar a sua legitimidade**.

Observe-se que pelas disposições do §3º do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, as questões de mérito não se confundem com aquelas que dizem respeito à nulidade do ato, e a matéria relativa à determinação da base de cálculo da multa isolada e dos juros isolados, por envolver a dimensão material e quantitativa da incidência, diz respeito ao mérito, e não a aspectos extrínsecos ou formais do lançamento.

E, sob tais premissas, a autoridade julgadora apreciou em preliminar, apenas, a arguição de nulidade do lançamento de juros de mora isolados, por ausência de capitulação legal da infração. Além disso, ao firmar a conexão desta exigência com aquela formulada nos autos do processo administrativo nº 19311.000203/2009-67, e adotar as razões de decidir consubstanciadas no Acórdão DRJ Campinas nº 05-27.072 juntado às fls. 1008/1050, incorporou a este litígio a rejeição, ali contida, à pretensa nulidade do lançamento por falta de lei ordinária a disciplinar a desconsideração de negócios jurídicos.

As demais alegações veiculadas como hipóteses de nulidade do lançamento (erro na determinação da base de cálculo da multa e dos juros isolados e erro na forma de cálculo dos juros isolados relativos ao fato gerador de 29/12/2005) foram extensamente abordadas no voto condutor da decisão recorrida, mas na parte correspondente ao mérito.

Ao assim proceder, a autoridade julgadora de 1ª instância não deixou de apreciar os argumentos de defesa, mas apenas os reclassificou em decisão devidamente motivada, não se verificando qualquer cerceamento ao direito de defesa que, na forma do art. 59, inciso II do Decreto nº 70.235/72, pudesse ensejar a nulidade da decisão recorrida. Aliás, por concordar com o procedimento ali adotado, esta Relatora manterá a mesma forma de apreciação para as preliminares de nulidade do lançamento aqui renovadas.

Por tais razões, deve ser REJEITADA preliminar de nulidade da decisão de 1ª instância.

Inicialmente a interessada argúi a nulidade do auto de infração em razão da ausência de previsão legal para amparar o procedimento do Fisco de desconsiderar a operação praticada pela Recorrente, questionando a razões de decidir assim expostas na decisão do processo principal nº 19311.000203/2009-67:

*Não se acata, porém, a argüição de nulidade dos lançamentos, por falta de Lei ordinária a disciplinar a desconsideração do negócio jurídico supostamente praticado pela contribuinte, prevista no Parágrafo único do art. 116 do CTN, porque a fundamentação dos lançamentos é de que os atos teriam sido praticados com **simulação**. De acordo com os preceitos do art. 149, VII, do CTN, o lançamento deve ser efetuado pela autoridade administrativa, quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com **dolo, fraude ou simulação**. Comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, deve a autoridade fiscal proceder ao competente lançamento dos efeitos tributários dos atos que o sujeito passivo pretendeu, dolosamente ocultar, por meio da simulação.*

Oportuno esclarecer que, após o início do procedimento fiscal, incabível a intimação da empresa para retificação de sua escrituração contábil e fiscal de forma a adequá-la aos fatos efetivamente ocorridos, mas ocultados ou dissimulados pela prática da simulação. Nos termos do § 1º do art. 7º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, o início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

Este entendimento foi mantido, à unanimidade, no Acórdão nº 1402-001.767, ao ser apreciado o recurso voluntário interposto pela autuada contra aquela decisão, até porque também confirmada a acusação de simulação e, em consequência, a aplicação de multa qualificada sobre os débitos de IRPJ e CSLL lá formalizados. Do voto condutor daquele julgado extrai-se:

Na hipótese presente, é possível constatar que existe um pré-ordenamento de atos, pactuados consensualmente entre as partes (José e Alessandra, ZEST e IFC), que não deixam dúvidas de que a causa do negócio foi, de fato, a aquisição de quotas por José e Alessandra com recursos retirados gratuitamente da empresa IFC e com economia tributária.

Desde 02/01/2005, quando da contratação do mútuo, já se podia constatar indícios de que José e Alessandra comprariam as quotas com recursos fornecidos pela IFC, que a compra seria formalizada pela ZEST e que as quotas adquiridas seriam transferidas aos sócios pela incorporação da ZEST. Essa circunstância acabou por se confirmar na medida em que a incorporação, nos moldes em que foi realizada, somente poderia se justificar por dois motivos: o aproveitamento do ágio e a transmissão não onerosa das quotas aos sócios. Nenhum outro propósito negocial foi verificado na presente hipótese.

Se a IFC emprestasse à ZEST, a ZEST restituísse os recursos à IFC e depois transferisse as quotas a José e Alessandra de forma equitativa, a interposição teria sido real, teriam sido utilizados recursos da IFC, o mútuo efetivamente se realizaria com a reposição dos recursos, e a transferência seria não onerosa para José e Alessandra.

Entretanto, a incorporação contratada pela ZEST, da forma como foi feita, impediu a realização efetiva do contrato de mútuo, pois a IFC não recebeu de volta os recursos fornecidos. Tal fato deixou bastante claro a condição da ZEST de empresa que foi interposta no negócio com nítidos propósitos simulatórios, ou seja, com o intuito de dissimular a transferência gratuita a José e Alessandra dos recursos necessários à aquisição das quotas.

Vale aqui mencionar alguns fatos constatados pela fiscalização e mencionados no bojo do Termo de Verificação que, considerados conjuntamente, não deixam dúvidas dos reais desígnios da sucessão de atos perpetrados pelos envolvidos. Observe-se:

- *O contrato de compra e venda se deu entre José e Alessandra e os vendedores;*
- *A ZEST não tinha recursos para a compra;*
- *O contrato de mútuo foi motivado pela compra contratada por José e Alessandra;*
- *A ZEST não se sujeitou à responsabilidade e débitos decorrentes do negócio, nem jamais houve pretensão de que o fizesse;*
- *Havia previsão no contrato de garantia de que o valor total das quotas adquiridas seria pago com recursos fornecidos pela IFC e de que o controle acionário da IFC seria substituído sem alteração do controle societário;*
- *O próprio banco nem considerou a ZEST como controladora e compradora verdadeira das quotas da IFC;*
- *Não houve efetiva entrega de recursos da ZEST na aquisição;*
- *A ZEST contratou a incorporação antes de repor o mútuo e pagar as dívidas assumidas e, com a incorporação, encerrou-se o mútuo e a própria ZEST;*

- *Também não existe interesse negocial da IFC nos atos praticados, uma vez que ao final apenas assume os custos da transação, não recebendo nenhuma compensação pelos mesmos;*
- *José e Alessandra são controladores, sócios e administradores das empresas ZEST e IFC e, portanto os atos das empresas refletem a vontade das mesmas pessoas;*
- *Os motivos da aquisição de quotas pela ZEST são o aproveitamento do ágio ("ágio de si mesmo"), a criação artificial de despesas na IFC e a transmissão das quotas para os sócios José e Alessandra;*
- *Os sócios quase triplicaram sua participação na empresa desembolsando apenas R\$ 1.000,00 na constituição da ZEST;*
- *Desfeita a simulação, verifica-se que apenas é atendida a vontade de José e Alessandra, destinatários finais das quotas adquiridas com os recursos do mútuo e únicos beneficiários das transações, realizadas em prejuízo da sociedade investida;*
- *A entrada da ZEST na IFC e o mútuo são elementos da aquisição de quotas. José e Alessandra aparecem como partes ou intervenientes em todos os contratos;*
- *José e Alessandra comunicaram aos vendedores que a compra seria finalizada pela ZEST e que suas quotas seriam entregues à ZEST. Portanto, a ZEST substituiu José e Alessandra na aquisição;*
- *A única forma lícita de aquisição das quotas com recursos da IFC seria através de empréstimo da IFC aos sócios. A simulação buscou alcançar transferência definitiva de recursos.*

A conclusão lógica é que os recursos para aquisição das quotas foram transferidos da IFC para José e Alessandra e que a aquisição das quotas foi feita, em verdade, por José e Alessandra.

Este Conselho já proferiu decisão em caso semelhante, concluindo pela manutenção da tributação, amparada no ato que foi dissimulado e afastando os efeitos das declarações de vontade formalmente documentadas, mas que não condiziam com a realidade dos fatos. Observe-se:

Acórdão 104-21.610

"NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO Não provada violação das disposições contidas no art. 142 do CTN, tampouco dos artigos 10 e 59 do Decreto n.º. 70.235, de 1972 e não se verificando outro vício insanável no lançamento, não há que se falar em nulidade, quer do lançamento, quer do procedimento fiscal que lhe deu origem, quer do documento que formalizou a exigência fiscal. NULIDADE DO LANÇAMENTO VÍCIOS NO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL MPF INOCORRÊNCIA O Mandado de Procedimento Fiscal é instrumento interno de planejamento e controle das atividades de fiscalização. Eventuais falhas nesses procedimentos, por si só, não contaminam o lançamento decorrente da ação fiscal. IRPF GANHO DE CAPITAL ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS SIMULAÇÃO **Constatada a desconformidade, consciente e pactuada entre as partes que realizaram determinado negócio jurídico, entre o negócio efetivamente praticado e os atos formais de declaração de vontade, resta caracterizada a simulação relativa, devendo-se considerar, para fins de verificação da ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, o negócio jurídico dissimulado. A transferência de participação societária por intermédio de uma seqüência de atos societários caracteriza a simulação, quando esses atos não têm outro propósito senão o de efetivar essa transferência. Em tal hipótese, é devido o imposto sobre ganho de capital obtido com a alienação das ações.** MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA SIMULAÇÃO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE A prática da simulação com o propósito de dissimular, no todo ou em parte, a ocorrência do fato gerador do imposto caracteriza a hipótese de qualificação da multa de ofício, nos termos do art. 44, II, da Lei n.º 9.430, de 1996.

JUROS MORATÓRIOS SELIC O crédito tributário não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta. O percentual de juros a ser aplicado no cálculo do montante devido é o fixado no diploma legal vigente à época do pagamento. Preliminares rejeitadas. Recurso negado".
(destaques acrescidos)

Há que se destacar que o fato de cada uma das transações, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar aparente legalidade, não garante legitimidade ao conjunto de operações, quando fica constatado que os atos praticados tinham objetivos diversos daqueles que lhes são próprios.

Quanto ao argumento suscitado pelo contribuinte de inaplicabilidade do art 116, parágrafo único, do CTN ao caso concreto, por se tratar de norma antielisiva de eficácia limitada, ainda pendente de regulamentação e que, enquanto não for editada esta lei regulamentadora as autoridades administrativas não poderiam desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, tal argumento não merece qualquer respaldo.

Primeiro, porque tal dispositivo legal sequer foi utilizado pela fiscalização para desconsiderar os atos praticados pelo recorrente e pelas pessoas a ele interligadas. Em momento algum a Fiscalização fundamentou a presente exigência no art. 116 do CTN. O fato de se mencionar nos autos a palavra dissimulação, de modo algum implica que a autuação tenha por base o dispositivo legal em comento, como sugere o Recorrente.

Ademais, os atos ou negócios jurídicos aqui praticados estão contaminados pela ilicitude, na presença de práticas caracterizadas como dolo, fraude, ou simulação, estamos diante de infração à legislação tributária, sujeita ao lançamento de ofício, nos termos do art. 149, VII do CTN. Aqui não se trata de requalificar os fatos, mas de proceder ao lançamento com base nos fatos efetivamente ocorridos, cuja natureza, porém, foi artificialmente modificada ou cujo conhecimento por parte da Autoridade Administrativa foi escondido pela ação ou omissão do sujeito passivo, mas veio à tona pela ação do Fisco.

Ora, a utilização de interposta pessoa é uma das formas típicas de simulação relativa, conforme definido no Código Civil de 2002, no seu artigo 167, § 2º. Há simulação quando há desconformidade entre a realidade fática e a aparência do negócio jurídico, quanto à pessoa a quem se confere ou transmite direitos, quanto ao momento em que se realiza o negócio jurídico, e quanto à própria substância deste.

No caso, o descompasso entre a vontade interna e a vontade manifestada pelo sujeito passivo torna evidente o pacto simulatório, não havendo se falar em aplicação do parágrafo único do art. 116 do CTN ao caso.

Equívocada, portanto, a interpretação da recorrente em favor da necessidade de procedimento específico para desconsideração dos atos jurídicos com vistas à constituição do crédito tributário, pois a demonstração da simulação autoriza o Fisco a alcançar os fatos efetivamente praticados e deles extrair as consequências tributárias prevista em lei.

Assim, cumpre REJEITAR a arguição de nulidade do lançamento por impossibilidade de aplicação desconsideração dos atos praticados em razão da ausência de regulamentação procedimental do parágrafo único do art. 116 do CTN.

Passando à arguição de nulidade da imposição de juros isolados em virtude da ausência de capitulação legal, a recorrente diz ser insuficiente a indicação, no lançamento, do art. 61, §3º da Lei nº 9.430/96 e item 16, "b", subitem 16.1 do Parecer Normativo nº

01/2002, porque a lei referida *traz, apenas, a previsão da incidência de juros de mora sobre o pagamento feito após o vencimento, sendo que a única menção acerca da imposição de juros, de forma isolada, está contida no Parecer Normativo nº 01/2002*. Destaca que nos termos do art. 50, inciso II da Lei nº 9.784/99 e do art. 10, inciso IV do Decreto nº 70.235/72, *o Fisco deve apresentar os dispositivos legais que fundamentam a suposta infração cometida pelo contribuinte*, e discorda do entendimento assim exposto na decisão recorrida:

No que tange à nulidade da imposição dos juros isolados, por ausência de capitulação legal na autuação, importante consignar que no campo Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal às fls. 882/884, constou a seguinte descrição:

“002 – JUROS ISOLADOS

FALTA/ATRASO NA RETENÇÃO OU RECOLHIMENTO DO IRRF

Juros devidos pela falta de retenção e recolhimento do IRRF, conforme Termo de Verificação e de Encerramento do Procedimento Fiscal que acompanha e é parte integrante deste Auto de Infração.

(...)

ENQUADRAMENTO LEGAL:

Art. 61, §3º da Lei nº 9.430/96”

Dispõe o art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, in verbis:

Seção IV - Acréscimos Moratórios Multas e Juros

Art.61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§3º **Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora** calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Decorre das expressas disposições legais que sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, incidirão juros de mora calculados à taxa Selic, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. É a disposição genérica sobre a incidência de juros de mora sobre os débitos tributários não pagos nos prazos de vencimento.

É justamente o caso em apreço, no qual ficou comprovado que a IFC não procedeu à retenção e ao recolhimento do IRRF devido sobre os pagamentos, vinculados à aquisição de quotas sociais, efetuados em benefício exclusivo dos sócios administradores, adquirentes da participação societária, e sobre o pagamento de royalties.

Configurada a falta de retenção e de recolhimento do IRRF devido por antecipação, de acordo com farta e unânime jurisprudência administrativa, consolidada no

Parecer Normativo da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação - Cosit nº 1 de 24/09/2002 (DOU 25/09/2002), deve o agente fiscal observar:

1. **se a infração for apurada antes da data de entrega de declaração de rendimentos pelos beneficiários pessoas físicas**, a fonte pagadora deve arcar com a responsabilidade pelo pagamento do imposto, da multa e dos juros;
2. **se a infração for apurada após a data de entrega de declaração de rendimentos pelos beneficiários pessoas físicas**, a fonte pagadora deve arcar com a responsabilidade apenas pelo pagamento da multa e dos juros isoladamente, porque após esta data a responsabilidade pelo imposto, multa e juros é integralmente do beneficiário pessoa física.

Contraditando as alegações da defesa, não se pode dizer que o lançamento teria se respaldado exclusivamente em um ato normativo interno, mas em uma interpretação adotada pela Administração Tributária, em função de farta e uniforme jurisprudência a conferir o adequado tratamento tributário às diversas situações fáticas, conforme abaixo:

Parecer Normativo nº 1 de 24/09/2002 - COORDENAÇÃO-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO - COSIT DOU 25/09/2002

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF.

IRRF. RETENÇÃO EXCLUSIVA. RESPONSABILIDADE.

No caso de imposto de renda incidente exclusivamente na fonte, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto é da fonte pagadora.

IRRF. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO APURADO PELO CONTRIBUINTE. RESPONSABILIDADE.

Quando a incidência na fonte tiver a natureza de antecipação do imposto a ser apurado pelo contribuinte, a responsabilidade da fonte pagadora pela retenção e recolhimento do imposto extingue-se, no caso de pessoa física, no prazo fixado para a entrega da declaração de ajuste anual, e, no caso de pessoa jurídica, na data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual.

IRRF. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO APURADO PELO CONTRIBUINTE. NÃO RETENÇÃO PELA FONTE PAGADORA. PENALIDADE.

Constatada a falta de retenção do imposto, que tiver a natureza de antecipação, **antes da data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física**, e, antes da data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, serão exigidos da fonte pagadora o imposto, a multa de ofício e os juros de mora.

Verificada a falta de retenção **após as datas referidas acima serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora isolados**, calculados desde a data prevista para recolhimento do imposto que deveria ter sido retido até a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, até a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica; exigindo-se do contribuinte o imposto, a multa de ofício e os juros de mora, caso este não tenha submetido os rendimentos à tributação.

IRRF RETIDO E NÃO RECOLHIDO. RESPONSABILIDADE E PENALIDADE.

Ocorrendo a retenção e o não recolhimento do imposto, serão exigidos da fonte pagadora o imposto, a multa de ofício e os juros de mora, devendo o contribuinte oferecer o rendimento à tributação e compensar o imposto retido.

DECISÃO JUDICIAL. NÃO RETENÇÃO DO IMPOSTO. RESPONSABILIDADE.

Estando a fonte pagadora impossibilitada de efetuar a retenção do imposto em virtude de decisão judicial, a responsabilidade desloca-se, tanto na incidência exclusivamente na fonte quanto na por antecipação, para o contribuinte, beneficiário do rendimento, efetuando-se o lançamento, no caso de procedimento de ofício, em nome deste.

Ademais, a partir da edição do art. 43 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a possibilidade de lançamento de ofício de juros de mora isolados já se encontrava expressamente autorizada por Lei, in verbis:

Auto de Infração sem Tributo

Art.43.Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Assim, não é verdade que a única menção acerca da imposição de juros, de forma isolada, estaria contida no Parecer Normativo nº 01, de 2002. Na verdade, desde a edição do art. 43 da Lei nº 9.430, de 1996, há previsão expressa na legislação para a sua incidência.

Cumprе destacar que a fundamentação da exigência dos juros de mora é a regularmente mencionada no lançamento (art. 61, §3º da Lei nº 9.430, de 1996), não se podendo admitir, como pretende a defesa, que a ausência de menção ao dispositivo que autoriza o lançamento dos juros de mora, de forma isolada, possa comprometer a autuação. Tal interpretação faria crer que o lançamento, entendido como norma jurídica individual e concreta, deveria conter expressamente toda a legislação que autoriza a sua lavratura, inclusive as normas disciplinadoras da competência, das formalidades exigidas e acerca da observância do prazo decadencial, por exemplo, e não apenas a fundamentação da exigência específica.

Não se reconhece, assim, a alegada falta de fundamentação legal para a exigência ou a falta de clareza e precisão ao auto de infração, e nem qualquer comprometimento ao exercício do contraditório e da ampla defesa.

Classifica de genérica a disposição contida no art. 61, §3º da Lei nº 9.430/96 e invoca o princípio da legalidade afirmando que *a exigência tributária* deve decorrer de *determinação expressa de sua incidência*. Veja-se, porém, que o lançamento ora em debate tem por objeto, apenas, os juros compensatórios do atraso verificado entre a falta de retenção de IRRF pela fonte pagadora e o momento em que ele se converte em antecipação do devido pelo beneficiário. A autoridade lançadora concluiu que a fonte pagadora não promoveu a retenção sobre rendimentos pagos a seus sócios, e quantificou débitos para com a União, decorrentes de tributo administrado pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorreram a partir de 1º de janeiro de 1997 e não foram pagos nos prazos previstos na legislação específica. Constituiu, assim, a hipótese do *caput* do art. 61 da Lei nº 9.430/96, o que atrai a aplicação de seu §3º, qual seja, a incidência de *juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento*. A norma é clara e a hipótese de aplicação dos juros de mora restou plenamente caracterizada no lançamento.

Neste contexto, a referência ao Parecer Normativo nº 01/2002 é feita como norma complementar que é, esclarecendo a complexidade da dívida tributária resultante de uma antecipação imposta à fonte pagadora, que se converte em tributo devido pela pessoa física a partir do momento em que ela está obrigada à apresentação da declaração de rendimentos. A mora da fonte pagadora, em tais circunstâncias, não é estancada com o

pagamento, como disposto na norma geral antes transcrita, mas sim no momento em que o tributo passa a ser devido pela pessoa física.

Assim, ao contrário do que defende a recorrente, houve, sim, *débito principal que possibilite a incidência dos juros de mora com base no disposto no art. 61, §3º da Lei nº 9.430/96*. Embora a retenção seja, de fato, apenas *antecipação do imposto devido pelo real beneficiário do rendimento*, num primeiro momento a fonte pagadora é identificada em lei como responsável pelo pagamento do tributo que deve ser retido do beneficiário, consoante autoriza o art. 121 do CTN. Esta relação jurídica é também tributária e seu objeto é o crédito tributário devido pela fonte pagadora em razão da retenção. Apenas que, em razão da sistemática de antecipação, o crédito tributário principal é devolvido à titularidade do beneficiário em momento posterior, mas esta conversão não apaga o passado e o ônus da fonte pagadora em relação aos efeitos financeiros da antecipação. Logo, se o Fisco constata a falta de retenção depois do momento no qual o beneficiário passa a ser o devedor do imposto, a exigência tributária em face da fonte pagadora deve recompor o prejuízo financeiro da falta de antecipação, do qual se destaca a mora, compensada pelos juros em debate.

Por fim, no que tange aos ditos *outros fundamentos legais, diferentes dos apontados no Auto de Infração e que, supostamente, autorizariam o procedimento adotado pela D. Fiscalização*, citados na decisão recorrida, está ali também validamente exposto que não há exigência legal de se consignar, no lançamento, todos os dispositivos legais que autorizam a sua lavratura. Basta observar que, de forma semelhante, o art. 43 da Lei nº 9.430/96 não é citado nos autos de infração dos frequentes lançamentos de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, restando tais exigências fundamentadas, apenas, nos incisos e parágrafos específicos do art. 44 da Lei nº 9.430/96 que determinam a infração punida por aquela penalidade, o percentual aplicável e a base imponível. Na mesma linha, os juros de mora estão previstos no art. 61, §3º da Lei nº 9.430/96, o seu cálculo em razão da mora imputável à fonte pagadora está justificado no lançamento por meio de referência ao Parecer Normativo nº 01/2002, e a sua exigência de forma isolada está autorizada por lei. Esclareça-se, ainda, que o Parecer Normativo nº 01/2002 não foi referenciado como norma de incidência vinculante da contribuinte autuada, mas apenas como interpretação jurídica de uma incidência complexa, que inclusive poderia ser integrada à motivação do lançamento sem qualquer referência à sua fonte, e ser debatida ao longo do contencioso administrativo tributário. Inócua, assim, a discussão que a recorrente pretende acerca do princípio da legalidade. A sistemática de lançamento foi regularmente exposta, o imposto seria devido pela fonte pagadora desde o momento em que ela estava obrigada à retenção e até que o beneficiário passasse a ser devedor do imposto incidente sobre o mesmo rendimento. Demonstrada a mora, os juros são devidos, além de passíveis de exigência isolada na medida em que a fonte pagadora, no momento do lançamento, não é mais a devedora do imposto.

Logo, nada há que macule a exigência questionada, devendo ser REJEITADA a arguição de nulidade do lançamento dos juros de mora isolados.

Passando ao mérito, cumpre observar que os vícios apontados pela Fiscalização na operação de aquisição de quotas da autuada foram confirmados no contencioso administrativo, já tendo se verificado a definitividade da decisão proferida nos autos do processo administrativo nº 19311.000203/2009-67, consubstanciada no Acórdão nº 1402-001.767, assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

ILEGALIDADE OU INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. APRECIÇÃO. COMPETÊNCIA DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. INEXISTÊNCIA. Salvo nos casos de que trata o artigo 26A, do Decreto nº 70.235, de 1972, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF, não tem competência para conhecer de matéria que sustente a insubsistência do lançamento sob o argumento de que a autuação se deu com base norma inconstitucional ou ilegal.

NULIDADE. REQUISITOS ESSENCIAIS. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. A fase litigiosa do procedimento administrativo somente se instaura com a impugnação do sujeito passivo ao lançamento já formalizado. Tendo sido regularmente oferecida a ampla oportunidade de defesa, com a devida ciência do auto de infração, e não provada violação das disposições previstas na legislação de regência, restam insubsistentes as alegações de cerceamento do direito de defesa e de nulidade do procedimento fiscal.

SIMULAÇÃO. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS ALHEIAS A RELAÇÃO JURÍDICA. Caracteriza simulação a interposição de pessoa jurídica fictícia, sem patrimônio e atividade empresarial, em operação de aquisição de quotas sociais, seguida de incorporação da interposta pessoa, com o intuito de ocultar a transferência gratuita de recursos da Sociedade a seus sócios, reais adquirentes das quotas, e para garantir a dedutibilidade do ágio pago pela própria Sociedade.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

ÁGIO PAGO PELA INCORPORADA NA AQUISIÇÃO DE QUOTAS DA INCORPORADORA. OPERAÇÃO SIMULADA. INDEDUTIBILIDADE. A operação dissimulada de aquisição de quotas pelos sócios, com recursos pagos pela própria Sociedade investida, que também assume o ônus do passivo da aquisição, em função de simulação de incorporação, não caracteriza pagamento de ágio pelo adquirente das quotas e nem incorporação de sociedade investidora, sendo procedente a glosa da amortização do ágio.

DESPESAS DE JUROS. VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS E PASSIVAS. SIMULAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE. São indedutíveis as despesas com juros e variações cambiais ativas e passivas contabilizadas na determinação do lucro real da incorporadora quando desconsiderada a operação dissimulada de alienação de quotas e de incorporação da interposta pessoa.

BAIXA DE ELEMENTOS DO ATIVO EM FAVOR DOS ADQUIRENTES DAS QUOTAS. DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS. Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica aliena, por valor notoriamente inferior ao de mercado, bem do seu ativo a pessoa ligada ou realiza com pessoa ligada qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros. A baixa de elementos do ativo (direitos a receber e intangíveis), em favor exclusivamente dos sócios, reais adquirentes das quotas sociais, caracteriza alienação/baixa a pessoa ligada ou em favor de pessoa ligada, por valor notoriamente inferior ao de mercado, de bem do seu ativo, fato que se subsume à hipótese normativa de distribuição disfarçada de lucros.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SIMULAÇÃO. Uma vez caracterizada a simulação essa situação conduz necessariamente ao preenchimento automático das

condições previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964 suficientes para embasar a qualificação da multa de ofício.

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS MENSAS. Nos casos de lançamento de ofício, deve ser aplicada a multa de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor da estimativa mensal, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.

ILEGALIDADE OU INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. APRECIÇÃO. COMPETÊNCIA DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. INEXISTÊNCIA. Salvo nos casos de que trata o artigo 26A, do Decreto nº 70.235, de 1972, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF, não tem competência para conhecer de matéria que sustente a insubsistência do lançamento sob o argumento de que a autuação se deu com base norma inconstitucional ou ilegal.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. IRPJ, CSLL. ANTECIPAÇÕES. DEDUTIBILIDADE. Na constituição de ofício do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) ou da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) devem ser considerados, para efeito de dedução do imposto ou da contribuição devida, os valores de IRPJ e de CSLL decorrentes de retenção na fonte ou de antecipação (estimativas) referentes às receitas compreendidas na apuração.

A Fiscalização relata que em 16/03/2005 é assinado CONTRATO DE COMPRA E VENDA DE QUOTAS tendo de um lado Jay LLC e Troy LLC, em conjunto declarados "vendedores" e de outro lado José, Alessandra e Eduardo, em conjunto declarados "compradores". O objeto da compra eram as quotas que os vendedores detinham em Jack Link's (atual IFC), e o preço da compra foi estipulado em US\$ 20 milhões a serem pagos em parcelas. Contudo, em 05/04/2005, correspondência assinada por José, Alessandra e Eduardo comunica aos vendedores a substituição dos signatários pela Zest como compradora das quotas, sendo que em 11/04/2005 os sócios José e Alessandra transferem para a Zest as quotas que detinham na Jack Link's, assim como, em paralelo, Jay LLC e Troy LLC transferem suas quotas na Jack Link's para Links Japan Holdings. Em 14/04/2005 a autuada assina contrato com o ABN Amro, no qual são penhoradas suas quotas como garantia do pagamento de US\$ 14.655.000,00 por Zest em favor de Links Japan Holdings, mas a autuada já vinha emprestando valores à Zest que, em 18/04/2005, totalizavam R\$ 25.372.643,00. Nesta data é finalizada a transferência das quotas na autuada de Links Japan Holdings para Zest. Seguem outros ajustes relativos à garantia junto ao ABN Amro e em 29/06/2005 a autuada incorpora a Zest, e José e Alessandra voltam a ser sócios da autuada.

A autoridade fiscal observa que à época do acordo de venda de quotas a autuada apresentava reservas de R\$ 16.687.739, em montante inferior ao valor da compra, equivalente a R\$ 52.314.000,00, o qual era superior, inclusive, ao patrimônio líquido da autuada naquela data (R\$ 45.396.877,00 em 31/03/2005). Anota que a legislação autoriza a sociedade a adquirir suas próprias quotas, desde que até o valor do saldo de lucros e reservas, exceto a legal; e sem diminuição do capital social, ou por doação. E acrescenta que, em razão dos limites fixados na lei civil, a empresa não poderia entregar os recursos necessários aos sócios sem previsão de reposição. O empréstimo, assim, seria a forma jurídica possível para transferir recursos aos sócios sem reduzir o patrimônio da empresa, dado que restaria a obrigação a pagar. Contudo, não houve a reposição dos recursos emprestados, de modo que o negócio foi realizado de forma a tornar definitiva e sem ônus para os sócios uma transferência de recursos que deveria ter sido a título de empréstimo com reposição dos recursos emprestados.

Acerca dos motivos de ordem tributária que justificaram a simulação identificada, a Fiscalização destaca a incidência de IRPF sobre rendimentos tributáveis recebidos pelos sócios, nos seguintes termos:

a.1) Caso a Jack Link's entregasse aos sócios os recursos financeiros necessários à aquisição das quotas e quitação dos invoices, o rendimento dos sócios seria tributável. A lei isenta do imposto de renda lucros e dividendos pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real quando calculados com base nos resultados apurados, conforme artigos 39, inc. XXIX, e 654 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99). Uma vez que os rendimentos distribuídos ultrapassariam em muito os lucros apurados pela contabilidade, e não sendo contemplados nas hipóteses de isenção dos artigos 39 a 42 do RIR/99, incidiriam os artigos 37 e 38 do RIR/99. O valor de IRPF estimado seria de cerca de 15,8 milhões, considerando alíquota de 27,5% da tabela progressiva incidindo sobre o valor de aquisição atribuído pelo contribuinte exceto embalagens. (Lei 7713, art 30, § 4º; IN SRF nº 15/2001, art.5º, §§ 7º e 8º).

a.2) Caso a Jack Link's comprasse as quotas sem ter lucros e reservas para tanto e as entregasse aos sócios, o benefício dos sócios seria rendimento tributável, incidindo os artigos 37, 38 e 55 inciso IV do RIR/99 (rendimentos recebidos na forma de bens ou direitos). O benefício dos sócios seria idêntico aos custos de aquisição contabilizados pela empresa. O valor de IRPF estimado seria igualmente de cerca de 15,8 milhões.

Em ambos os casos 'a.1' e 'a.2' a empresa cometeria ilícito societário. Os atos seriam nulos e o benefício dos sócios seria rendimento tributável decorrente de transação ilícita e percebido com infração à lei, incidindo os artigos 37, 38, e 55 inciso X do RIR/99. O benefício dos sócios seria idêntico aos custos de aquisição arcados pela empresa. O valor de IRPF seria igualmente de cerca de 15,8 milhões.

a.3) Se o negócio simulado fosse válido, José e Alessandra, que possuíam quotas da Zest no valor de 8,96 milhões, receberiam quotas da IFC no valor nominal de 24,32 milhões. Seriam beneficiados pelo negócio realizado pelas empresas, uma vez que, na relação de troca estabelecida, as novas participações têm valor maior que o custo da participação societária originária. Esse benefício constitui ganho de capital tributável previsto no artigo 117 do RIR/99 (alienação de ações; ações recebidas em valor superior às entregues; conforme Parecer Normativo CST nº 39 de 1981). Entretanto aqui não haveria um custo de aquisição de quotas registrado pela IFC. O valor do rendimento seria igual ao valor nominal das quotas recebidas (24,32) menos o custo da participação societária originária (8,96), resultando 15,36 milhões. Incidindo alíquota de 15%, o imposto devido seria cerca de 2,3 milhões.

Portanto, se o negócio simulado fosse válido e os sócios recolhessem o IRPF no valor de 2,3 milhões incidentes sobre o negócio simulado, e uma vez que as alternativas possíveis teriam um custo tributário de 15,8 milhões, haveria uma economia tributária de 13,5 milhões de IRPF.

Os pagamentos promovidos pela atuada aos sócios, ocultos sob as operações simuladas, foi quantificado em R\$ 49.874.396,16, conforme a seguir demonstrado:

Valor Contratado	52.314.000,00	
Variação cambial do investimento	(6.245.901,35)	
Juros Pagos	1.789.509,10	
Pagamento aos vendedores		47.857.607,75
Despesas Incorridas		
Carta Fiança	958.327,09	

Variação cambial fiança	(86.542,27)	
Serviços	1.145.003,99	
Despesas em benefício dos sócios		2.016.788,81
TOTAL DOS PAGAMENTOS		49.874.396,16

Considerando que tais pagamentos superaram o lucro apurado pela contabilidade, a autoridade fiscal os classificou como tributáveis e sujeitos a retenção na fonte, que por não ter sido promovida sujeitou a autuada à multa isolada e juros de mora aqui em debate. Além disso, agregou ao montante de rendimentos tributáveis os royalties pagos em razão de contrato de licença de uso e de patente celebrado em 31/10/2005 com o sócio José Machado Barbosa Neto. Considerando os valores mensais de retiradas individuais dos sócios informadas em DIRF, os rendimentos apurados sujeitaram-se à alíquota de 27,5%. Determinado o valor que deveria ter sido retido pela fonte pagadora, a autoridade fiscal calculou a multa isolada e os juros de mora aqui exigidos, equivalentes ao total de R\$ 8.440.707,83.

Em sua defesa, a recorrente discorre sobre a existência de propósito negocial nas operações questionadas. Deduz diversos argumentos acerca da *impossibilidade de se desconsiderar o negócio praticado ante à ausência de simulação*, discute aspectos do contrato de mútuo e de sua extinção em razão de confusão, justifica a criação e posterior extinção de ZEST, invoca princípios e o parecer de auditores independentes relativo ao ano-calendário 2005, contesta o uso de presunções e conclui pela *ilegitimidade da presente autuação*. Discorda das conclusões fiscais acerca das formas para os sócios adquirem quotas com recursos da própria empresa, insiste na legalidade dos atos com a interposição de ZEST, invoca o art. 112 do CTN e cita doutrina acerca da impossibilidade de se considerar a opção mais onerosa ao contribuinte, observando que a reposição de valores não se verificou por ser um efeito do negócio praticado, e defende a possibilidade de ser intimada a *retificar seus registros fiscais para retratar essa nova realidade (mútuo realizado entre a Recorrente e seus sócios)*.

Contudo, está consolidada administrativamente a acusação fiscal de dissimulação da operação de quotas da autuada pelos sócios, valendo-se estes de recursos da própria sociedade investida para pagamento, impondo à autuada, também, o ônus do passivo da aquisição, em função de simulação de incorporação, da qual inclusive resultou aproveitamento de ágio gerado naquela aquisição. A presente exigência, por sua vez, decorre, em parte, dos pagamentos assim entendidos como promovidos pela autuada aos sócios para aquisição de suas quotas, classificados como rendimentos tributáveis. Considerando a definitividade, no âmbito administrativo, do Acórdão nº 1402-001.767, não caberia, aqui, apreciar as justificativas reiteradas pela autuada acerca da regularidade das operações antes referidas, cumprindo apenas avaliar se as parcelas indicadas pela Fiscalização caracterizariam, no contexto dissimulado, rendimentos tributáveis e sujeitos a retenção na fonte.

Por tais razões, deixa-se de submeter à apreciação do Colegiado as seguintes razões que confirmariam a decisão proferida no Acórdão nº 1402-001.767.:

Os argumentos apresentados pela recorrente prestam-se, apenas, a demonstrar o propósito negocial em relação à aquisição de suas quotas por José Barbosa e Alessandra Orlandi. Reconhecido está que tais interessados não dispunham dos recursos necessários para esta operação, mas a alegada captação dos recursos por meio de investimento decorrente do ingresso de novo sócio resultou, apenas, na interposição de ZEST, a qual, como bem demonstrado nas razões de decidir da

autoridade julgadora de 1ª instância, não passou de simulação, e impôs à IFC todo o ônus financeiro daí decorrente:

No mérito, o foco das presentes autuações encontra-se na caracterização como simuladas das operações de alienação de 60% (sessenta por cento) das quotas da IFC à interposta pessoa (ZEST), pessoa jurídica fictícia, sem patrimônio e atividade empresarial, com o intuito de ocultar a transferência gratuita de recursos da IFC aos sócios, reais adquirentes das quotas, ou para garantir a fruição de benefícios fiscais (amortização de ágio) pela própria IFC.

Cumpre transcrever os preceitos, contidos no Código Civil – Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, a respeito da invalidade ou nulidade dos negócios jurídicos e definidores da simulação:

CAPÍTULO V - Da Invalidade do Negócio Jurídico

Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando:

I - celebrado por pessoa absolutamente incapaz;

II - for ilícito, impossível ou indeterminável o seu objeto;

III - o motivo determinante, comum a ambas as partes, for ilícito;

IV - não revestir a forma prescrita em lei;

V - for preterida alguma solenidade que a lei considere essencial para a sua validade;

VI - tiver por objetivo fraudar lei imperativa;

VII - a lei taxativamente o declarar nulo, ou proibir-lhe a prática, sem cominar sanção.

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

Relevante assinalar que, nos termos da legislação em vigor, a nulidade do negócio jurídico simulado, não é afastada pelo fato de os responsáveis haverem escriturado, apresentado a documentação de suporte e dado publicidade aos atos praticados com simulação. Na verdade, a escrituração, a apresentação de documentação e a publicidade da alteração dos contratos sociais, mediante o competente registro na Junta Comercial, decorrem de imposições legais, e não tem o condão de afastar a caracterização da simulação porventura ocorrida.

Ademais, infundada a alegação da defesa de que a prova da simulação foi feita a partir de presunções. In casu, conforme oportunamente explicitado, as provas dos autos corroboram que a ZEST, não tinha e não teve qualquer atividade operacional, mas apenas supostamente integrou: (i) **uma** operação de aquisição de quotas, sem que tal fato constasse do contrato que respalda a operação, e sem que tivesse capacidade econômica e financeira para tanto; e (ii) **uma** operação de incorporação, a redundar na completa assunção pela IFC do ônus da aquisição das quotas, e na possibilidade de dedução do ágio pago pela incorporada. A imputação de simulação não se fez com base em presunção, mas a partir da documentação que instrui os autos.

No caso em apreço, as provas dos autos vêm confirmar que **a operação de alienação das quotas deu-se, na forma do contrato de fls. 189/330, entre os sócios estrangeiros, na qualidade de vendedores, e os sócios José Barbosa Machado Neto e Alessandra O. Barbosa Machado**, na qualidade de compradores, podendo ser consideradas como simuladas todas as operações formalizadas para ocultar tal fato, tais como: (i) o contrato de mútuo entre a ZEST – pessoa jurídica sem patrimônio e sem atividade empresarial – e a IFC, para transferir os recursos necessários ao pagamento da

1ª parcela do contrato de aquisição das quotas; (ii) a aquisição das quotas pela ZEST, na medida em que todos os recursos utilizados pertenciam ao patrimônio da IFC; e finalmente, (iii) a incorporação da ZEST pela IFC, mediante a qual a IFC sucedeu a ZEST em todas as obrigações remanescentes do contrato de aquisição das quotas.

Ressalte-se que o rigor formal do extenso contrato de fls. 189/330, entre os sócios estrangeiros, na qualidade de vendedores, e os sócios José Barbosa Machado Neto e Alessandra O. Barbosa Machado, não se repetiu na oportunidade do simulado aditamento. Conforme reconhecido expressamente na resposta à intimação de fls. 803/804:

- “**A inclusão** das empresas Zest Investimentos, Participações e Negócios Ltda. e a Links Japan Holdings, KK (Links Japan) como personagens do negócio formalizado pelo ‘Quota Sale Agreement’ firmado em 16 de maio de 2005 não se deu através de aditamento deste contrato, mas sim mediante trocas de correspondências entre as partes, conforme sistemática prevista nas cláusulas 8.9.1. e 8.9.2. do Quota Sale Agreement”
- “As correspondências que formalizaram o acima exposto são datadas respectivamente de 04 de abril de 2005 (ZEST) e 18 de abril de 2005 (Links Japan), e suas cópias estão sendo anexadas ao final deste documento”.

De fato da Cláusula 8.9.2 do contrato às fls. 249 consta que:

“8.9.2. *Caso os Compradores decidirem a conduzir uma reestruturação corporativa que possa envolver a **transferência de suas quotas na Sociedade dos Compradores a uma ou a mais Afiliadas dos Compradores antes da Data de Fechamento, os Compradores deverão pontualmente avisar os Vendedores por escrito a respeito de tal assunto. Mediante tal aviso, os Vendedores e os Compradores pelo presente concordam em agir de boa-fé para pontual e mutuamente implementar tal transferência por meio de (a) pontualmente entregar todos os documentos exigidos pela respectiva Parte e (b) firmar e arquivar junto à JUCESP o aditamento correspondente aos estatutos sociais da Sociedade em não mais de cinco (5) Dias Úteis antes da Data de Fechamento. Os Compradores pelo presente reconhecem, declaram e concordam que todas e quaisquer obrigações, efeitos e Contingências diretas que possam diretamente surgir a qualquer momento a partir da reestruturação corporativa mencionada nesta Cláusula 8.92. deverão ser suportadas exclusivamente pelos Compradores***”.

Primeiramente, cumpre observar que a transferência de quotas a que se refere a Cláusula 8.9.2 diz respeito **às quotas da própria Jack Link’s detidas pelos compradores**, e não propriamente à substituição dos compradores como partes do Contrato.

Ademais, mediante tal aditamento a ZEST teria sido simplesmente **incluída** no contrato, não havendo qualquer referência à **substituição dos adquirentes envolvidos no contrato** de fls. 189/330. Infere-se ainda das expressas cláusulas do contrato que a inclusão da ZEST como parte do contrato em nada teria alterado os direitos e deveres pactuados, ou seja, **a sua inclusão não teria afetado a relação obrigacional firmada entre as partes originais do contrato**, pelo que se confirma a mera interposição de pessoa jurídica.

Às fls. 456/462 consta o Instrumento Particular de Mútuo entre a Jack Link’s, na qualidade de mutuante, e a ZEST, na qualidade de mutuária, subscrito pelo Sr. **José Barbosa Machado Neto**, na qualidade de representante legal da mutuante, e pela Sra. **Alessandra Orlandi Barbosa Machado**, na qualidade de representante da mutuária. Apenas com estes dados já é possível inferir a dificuldade de distinguir os reais interesses das pessoas físicas e jurídicas envolvidas na operação, na medida em que os subscritores do denominado contrato de mútuo são as mesmas pessoas físicas beneficiárias das operações de aquisição de quotas sob suspeita.

Ademais, verifica-se na documentação apresentada, principalmente na escrituração do Livro Razão de fls. 185/188, que a mutuária (ZEST) **não detinha qualquer patrimônio e não desempenhava qualquer atividade operacional**, até o recebimento de recursos suficientes para pagamento da 1ª parcela relativa à aquisição

das quotas dos sócios estrangeiros, em 18/04/2005. E também não desempenhou qualquer atividade até a sua incorporação pela IFC, menos de dois meses depois, em 31/05/2005.

De acordo com o Anexo I ao contrato de mútuo, de fls. 458/462, **até mesmo as despesas necessárias para viabilizar a aquisição da participação societária** – serviços advocatícios (Emerenciano, Baggio e Associados), de avaliação econômico-financeira com emissão de laudo (Setape) e de traduções (Ana Luiza Barbieri) –, segundo o demonstrativo de fls. 335 e o Livro Razão de fls. 185/188, **teriam sido custeadas com recursos advindos da Jack Link's**. Tais fatos somente corroboram que a ZEST era apenas uma “casca”, sem qualquer conteúdo patrimonial e empresarial, essencial para ser reconhecida como uma pessoa jurídica com vontade e interesse próprios, distintos da vontade e do interesse de seus sócios.

E nem se fale de sua existência efêmera a comprovar a falta de propósito negocial para sua constituição. Reitere-se: o propósito seria única e exclusivamente a sua utilização como interposta pessoa, para ocultar a transferência gratuita de recursos da IFC aos sócios, reais adquirentes das quotas, ou para garantir a fruição de benefícios fiscais (amortização de ágio) pela própria IFC.

Entretanto, mais relevante que todos os aspectos já acima levantados a respeito da fragilidade das provas apresentadas para corroborar a existência de um efetivo contrato de mútuo entre pessoas jurídicas, com vontades e interesses distintos e definidos, foi a operação de incorporação da ZEST (mutuária) pela IFC (mutuante), ocorrida logo no mês seguinte à aquisição das quotas, com a conseqüente extinção das obrigações decorrentes do mútuo devido à confusão¹, e a assunção pela IFC do passivo remanescente relativo à aquisição das quotas.

Na verdade, a incorporação propiciou o alcance do real objetivo pretendido desde o início do contrato: (i) a transferência da titularidade das quotas adquiridas para os sócios José Barbosa Machado Neto e Alessandra Orlandi Barbosa Machado; e (ii) a assunção definitiva de todas as dívidas decorrentes do contrato de aquisição das quotas pela IFC, tendo em conta a impossibilidade de recuperação do valor mutuado, devido à extinção por confusão, e à assunção pela IFC do passivo da ZEST junto ao alienante das quotas.

Diante de tais fatos, tem razão a fiscalização, quando afirma que o contrato de mútuo em discussão seria fruto de simulação. Cumpre reconhecer: aparentou conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferiram, ou transmitiram. No caso, se o contrato fosse válido, a ZEST, na qualidade de mutuária, teria o direito a receber os recursos disponibilizados, e a IFC, na qualidade de mutuante, teria o direito a ver restituído o valor mutuado.

De um lado, o Aviso de Lançamento de fls. 529 confirma que os recursos utilizados para pagamento da primeira parcela do contrato de aquisição das quotas (R\$ 17.525.025,00), **sequer passaram pela titularidade da ZEST**. A Jack Link's providenciou diretamente o pagamento com recursos de sua própria conta corrente. Um procedimento em princípio inocente, mas que revela que os recursos não foram sequer disponibilizados à ZEST de forma incondicionada, mas completamente vinculados à operação de aquisição das quotas.

De outro, a subseqüente incorporação da mutuária extinguiu definitivamente o direito de a IFC (mutuante) ter restituído o valor emprestado, revelando a real natureza da operação: a transferência sem ônus ou gratuita de recursos ao Sr. José Barbosa Machado Neto e à Sra. Alessandra Orlandi Barbosa Machado, reais adquirentes das quotas da IFC. Nesse contexto, ainda se tem o agravante de, em função da incorporação, a IFC haver também assumido, integralmente, as demais obrigações decorrentes do contrato de aquisição das quotas que foram parar nas mãos dos sócios.

Diante das formas adotadas para a operação, ainda que se possa aventar que o pagamento efetuado pela Jack Link's ao alienante das quotas teria sido efetuado por conta e ordem da ZEST, o fato relevante é que a IFC, com a subseqüente operação de

¹ Código Civil - Art. 381. Extingue-se a obrigação, desde que na mesma pessoa se confundam as qualidades de

incorporação da ZEST, teria aberto mão do direito a ver restituído o valor mutuado, e pior, assumido totalmente a dívida pela aquisição das quotas, completamente sem ônus, para os reais adquirentes.

Por sua vez, a questão do prazo indeterminado, apesar de ser um indício a comprometer um dos requisitos essenciais à exigibilidade das obrigações decorrentes do contrato de mútuo, torna-se irrelevante, tendo em conta que a sucessiva operação de incorporação da mutuária teria propiciado a extinção de todas as obrigações contraídas, antes mesmo que estas se tornassem exigíveis.

Engana-se a Impugnante quanto à possibilidade de se considerar as operações realizadas como um mútuo entre a IFC (mutuante) e seus sócios administradores (mutuária), porque não há nos autos qualquer elemento a demonstrar que os pretensos mutuários teriam assumido qualquer dívida com a Sociedade em função da operação. A documentação que integra os autos prova o contrário: que todos os ônus da aquisição das quotas foram assumidos pela própria Jack Link's (IFC).

Completamente improficua também a alegação de afronta ao art. 112 do CTN, porque o Fisco desconsiderou as operações simuladas, para imputar às operações assim ocultadas ou dissimuladas os efeitos tributários cabíveis. Registre-se apenas que não há qualquer dúvida quanto: à capitulação legal, à natureza ou às circunstâncias materiais dos fatos ocultados/dissimulados, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos, à autoria, imputabilidade, ou punibilidade, e à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

O Contrato de Prestação de Garantia Fidejussória de fls. 463/478 também corrobora que a interposição da ZEST, no negócio da aquisição das quotas da IFC, era mesmo uma simulação. Destaque-se que **a garantia do pagamento do preço das quotas, em favor do alienante (Link's Japan Holding, KK), mais uma vez, foi prestada pela própria Jack Link's**, que se obrigava a reembolsar o Banco de quaisquer pagamentos efetuados à Link's Japan, correspondentes às obrigações contidas no contrato de compra e venda de quotas.

Das Alterações do Contrato Social da Jack Link's (atual IFC)

É na Sétima Alteração do Contrato Social, datada de **12/04/2005** (fls. 97/103), que se iniciam as operações em discussão, a registrar a deliberação de **transferência de quotas dos sócios José Barbosa Machado Neto e Alessandra O. Barbosa Machado, para integralização do capital social da ZEST Investimentos, Participações e Negócios Ltda.**, e conseqüente ingresso desta última no quadro societário da Jack Link's do Brasil Ltda. Da mesma forma, os sócios estrangeiros Jay E. Link Cattle Ranches L.L.C. e Troy J. Link Enterprises L.L.C., cedem e transferem as suas quotas para Link's Japan Holdings, K.K. Conseqüentemente, o quadro societário da Jack Link's teria sido assim alterado: **Link's Japan Holdings, K.K.**, com 60% das quotas; **ZEST Investimentos, Participações e Negócios Ltda.**, com 35% das quotas; e Eduardo Jacinto Gonçalves, com 5% das quotas.

Relevante assinalar que apesar de haverem se retirado da sociedade, os Srs. José Barbosa Machado Neto e Alessandra O. Barbosa Machado **prosseguiram na administração do empreendimento**, conforme Cláusula II – Da Administração.

Dias depois, a Oitava Alteração do Contrato Social, datada de **18/04/2005** (fls. 104/109) formaliza a **transferência de 60% das quotas, pertencentes à Link's Japan para ZEST**, com a retirada da Link's Japan da sociedade, ficando assim a composição societária da Jack Link's: ZEST Investimentos, Participações e Negócios Ltda., com 95% das quotas; e Eduardo Jacinto Gonçalves, com 5% das quotas. Foi procedida também a alteração da razão social da empresa para IFC – International Food Company Indústria de Alimentos Ltda., **tendo permanecido como administradores** os Srs. José Barbosa Machado Neto e Alessandra O. Barbosa Machado.

Logo em seguida, na Nona Alteração Contratual, datada de **25/04/2005** (fls. 110/113), é registrado o **penhor de todas as quotas sociais da IFC**, detidas

pela ZEST (95%) e pelo Sr. Eduardo Jacinto Gonçalves (5%), em favor do Banco ABN AMRO Real S.A., conforme Termo de prestação de Garantia – Penhor de Quotas nº 1073/05. A Cláusula 5ª do Contrato Social foi alterada para constar:

*Parágrafo 3º - De acordo com o **Termo de Prestação de Garantia – Penhor de Quotas nº 1073/05, firmado em 14 de abril de 2005** pelos sócios quotistas e pelo Banco ABN AMRO Real S.A., 24.320.000 (...) quotas da Sociedade, de titularidade da sócia quotista ZEST Investimentos, Participações e Negócios Ltda. e 1.280.000 (...) quotas da Sociedade, de titularidade do sócio quotista Eduardo Jacinto Gonçalves, em conjunto representando a totalidade do capital social da Sociedade, foram empenhadas em favor do Banco ABN AMRO Real S.A.*

A 10ª Alteração do Contrato Social, de **29/06/2005** (fls. 115/120), consigna a **incorporação da ZEST pela IFC**, com a aprovação do Protocolo e Justificação de Incorporação, elaborado com base no Laudo de Avaliação Contábil do Patrimônio Líquido da ZEST, em **31/05/2005**. E, conforme assinalado pela fiscalização, consta que mediante tal operação, a Sociedade absorverá a totalidade do patrimônio líquido da ZEST INVESTIMENTOS, no montante de R\$ 8.961.000,00 (...). E ainda que a operação de incorporação da ZEST INVESTIMENTOS acarretará a manutenção do capital social atual da IFC (...), com o reingresso dos sócios José Barbosa Machado Neto e Alessandra O. Barbosa Machado e a seguinte composição societária da IFC: José Barbosa Machado Neto, com 81% das quotas; Alessandra O. Barbosa Machado, com 14% das quotas; e Eduardo Jacinto Gonçalves, com 5% das quotas.

Das Alterações do Contrato Social da ZEST

Às fls. 152/158 consta o Contrato Social de Constituição da ZEST Investimentos, Participações e Negócios Ltda., datado de **21/07/2004**, para participar como acionista ou quotista em outras sociedades, explorar atividades imobiliárias, incluindo corretagem, e administrar móveis e imóveis próprios, com capital social de R\$ 1.000,00 assim distribuído: Shama Investimentos, Participações e Negócios Ltda, com 99,90% das quotas; e José Barbosa Machado Neto, com 0,1% das quotas. A ZEST também seria administrada por José Barbosa Machado Neto e Alessandra O. Barbosa Machado, sócios da SHAMA.

Na 1ª Alteração do Contrato Social, de **22/03/2005** (fls. 159/161), é formalizada a **cessão e transferência das 999 quotas de titularidade da SHAMA para José Barbosa Machado Neto e Alessandra O. Barbosa Machado**, ficando a composição societária assim discriminada: José Barbosa Machado Neto, com 95% das quotas; e Alessandra O. Barbosa Machado, com 5% das quotas.

É na 2ª Alteração do Contrato Social de **11/04/2005** (fls. 163/165), que se encontra formalizado o **aumento do capital social para R\$ 8.961.000,00, com a conferência de 8.960.000 quotas totalmente subscritas e integralizadas da empresa Jack Link's do Brasil Ltda. pelos sócios José Barbosa Machado Neto (7.680.000 quotas) e Alessandra O. Barbosa Machado (1.280.000 quotas)**. Como as quotas cedidas constituíam a totalidade da participação dos sócios na empresa Jack Link's, a cessão representou a retirada deles do quadro societário, com o ingresso da ZEST. O quadro societário da ZEST com o aumento de capital ficou assim discriminado: José Barbosa Machado Neto, com 85,72% das quotas; e Alessandra O. Barbosa Machado, com 14,28% das quotas.

Às fls. 167/175, consta o Laudo de Avaliação Contábil do Patrimônio Líquido da ZEST, em 31/05/2005, datado de **29/06/2005**, para fins de incorporação à empresa IFC, com a seguinte conclusão:

7. CONCLUSÃO

*Em decorrência do trabalho realizado, **concluimos que o valor contábil correspondente ao acervo da INCORPORADA, avaliado na data-base de 31 de maio de 2005, de acordo com as práticas de contabilidade emanadas da legislação societária brasileira, valor contábil este a ser vertido para fins de incorporação ao capital da INCORPORADORA, nos termos do Protocolo e Justificação de Incorporação da ZEST Investimentos, Participações e Negócios Ltda.***

pela IFC – International Food Company Indústria de Alimentos Ltda., datado de 29 de junho de 2005, **monta em R\$ 8.961.000,00 (...)**

Todavia, relevante assinalar que, junto ao laudo, **não há nenhum anexo a demonstrar os elementos patrimoniais que teriam integrado a determinação do valor contábil do acervo líquido objeto de incorporação**, sequer o balanço patrimonial de 31/05/2005 que teria servido de base à apuração.

No Protocolo e Justificação de Incorporação da ZEST pela IFC, de 29/06/2005, de fls. 170/175, consta que: “por meio da incorporação, a IFC absorverá a totalidade do Patrimônio Líquido da ZEST INVESTIMENTOS, no valor de R\$ 8.961.000,00”; “em decorrência da incorporação da ZEST INVESTIMENTOS e, como consequência da substituição das participações atuais dos sócios da ZEST INVESTIMENTOS, o capital social da IFC permanecerá no montante de R\$ 25.600.000,00 (...), com suas respectivas quotas sociais divididas entre os sócios da ZEST INVESTIMENTOS, Srs. José Barbosa Machado Neto e Alessandra Orlandi Barbosa Machado, bem como ao sócio remanescente da IFC, Sr. Eduardo Jacinto Gonçalves, as seguintes proporções:

Sócios	Quotas	Valor
José Barbosa Machado Neto	20.847.104	R\$ 20.847.104,00
Alessandra Orlandi Barbosa Machado	3.472.896	R\$ 3.472.896,00
Eduardo Jacinto Gonçalves	<u>1.280.000</u>	<u>R\$ 1.280.000,00</u>
	25.600.000	R\$ 25.600.000,00

Na 3ª Alteração do Contrato Social de 29/06/2005 (fls. 176/178) é finalmente aprovada a incorporação da ZEST pela IFC, e declarada extinta a ZEST, “ficando a IFC sua sucessora em todos os direitos e obrigações, a título universal e para todos os fins de direito”.

A recorrente insiste na regularidade da captação de recursos para a aquisição por meio de mútuo, dado que a IFC possuía recursos disponíveis e a sua transferência a título de empréstimo aos seus sócios era plenamente legal e nunca infringiu nenhuma disposição legal, e justifica a incorporação da ZEST pela autuada em razão da desnecessidade de manutenção da estrutura societária resultante da operação anterior. Entende, assim, que a forma adotada não altera o valor patrimonial da referida participação, não podendo se falar, em ocultação de qualquer acréscimo patrimonial que pudesse ser considerado fato gerador do Imposto de Renda.

Todavia, a abordagem apresentada pela autoridade julgadora de 1ª instância acerca de cada item patrimonial transferido à IFC por ocasião da incorporação da ZEST pela autuada conduz validamente à seguinte conclusão acerca da redução do patrimônio líquido da IFC ao final das operações questionadas:

[...]

Conforme visto acima, tendo em conta que o único Ativo passível de transferência para a IFC seria o saldo da conta Caixa, no valor de R\$ 1.000,00, e as obrigações do Passivo relativas às aquisições das quotas da IFC, no valor total de R\$ 35.514.323,81 (R\$725.349,21 + R\$34.788.974,60), cumpre ratificar a conclusão da fiscalização de que o Laudo de Avaliação Contábil do Patrimônio Líquido da ZEST, em 31/05/2005, datado de **29/06/2005**, para fins de incorporação à empresa IFC, encontra-se completamente destituído de fundamentos contábeis, ao atribuir ao acervo da ZEST (incorporada) o valor de R\$ 8.961.000,00, conforme se verifica às fls. 187/188 nas cópias do Livro Razão apresentado.

É inegável que o acervo líquido transferido para a IFC, por incorporação, foi negativo, confirmando-se a conclusão da fiscalização de que as sucessivas operações de reorganização societária (a interposição da ZEST, na operação de aquisição das quotas da IFC; seguida da incorporação da interposta pessoa pela própria IFC) foram utilizadas, artificialmente, para ocultar a assunção pela IFC das dívidas contraídas na

aquisição das quotas pelos sócios, e para criar condições para a dedutibilidade do ágio pago na mesma operação.

Por oportuno, registre-se que a transferência de **acervo líquido negativo** se confirma nas Demonstrações das Mutações do Patrimônio Líquido de fls. 1025, elaboradas pela empresa de Auditoria Independente, e apresentadas com a impugnação. Conforme se observa o valor **negativo** de R\$ 18.445.000,00 da conta “Lucros (Prejuízos) Acumulados”, no Balanço Patrimonial de 31/12/2005 (fls. 1023), explica-se devido ao cômputo do “Saldo Incorporação”, no valor **negativo** de R\$ 25.373.000,00. Nas Notas Explicativas do Parecer da Auditoria Independente consta ainda que:

15. PATRIMÔNIO LÍQUIDO

(...)

c) Ajustes de Incorporação:

Os quotistas da Sociedade, conforme Ata da Assembléia Extraordinária, aprovaram a incorporação da totalidade do patrimônio de sua controladora Zest Investimentos, Participações e Negócios Ltda., concluída em 18 de abril de 2005, sem que naquela data tivesse sido efetuada redução de capital social, o que originou um ajuste devedor na rubrica de lucros acumulados no montante de R\$ 25.373 mil. A redução do capital social, para absorção de parte do ajuste devedor mencionado, será efetuada no primeiro semestre de 2006, através de ajustes aos atos societários originalmente emitidos quando da aprovação da incorporação.

Conforme esclarecido pela fiscalização, o valor negativo de 25,4 milhões de reais computado no Patrimônio Líquido da IFC seria resultante da soma dos valores transferidos relativos à reserva de ágio de 33,7 milhões e ao passivo de 59,1 milhões. Observou-se ainda que apesar da reserva de ágio transferida, a incorporação teria implicado a **redução do patrimônio líquido da incorporadora a valores inferiores ao capital social**, fato também confirmado no Balanço Patrimonial de fls. 1023 elaborado pela empresa de Auditoria Independente. Na verdade, como também assinalado pelo agente fiscal, **se não fosse a possibilidade de constituição da reserva de ágio, com a assunção de todas as dívidas da aquisição das quotas pelos sócios o patrimônio líquido da incorporadora (IFC) resultaria negativo em R\$ 13.596.526,54.**

Na verdade, tal fato ocorreu porque, como bem observou a fiscalização, o valor do contrato de alienação das quotas de R\$ 52.314.000,00 – sem se considerar as outras rubricas que também teriam integrado a transação (acordo invoices, embalagens e demais despesas incorridas) –, era superior ao valor do patrimônio líquido da IFC, em 31/03/2005, calculado em R\$ 45.396.877,00.

Todavia, de todos os problemas envolvidos nas sucessivas operações societárias sob apreciação, este não é de maior relevância.

Diante da escrituração do Livro Razão apresentada – resumida a 4 folhas – que contém **todas as operações realizadas pela ZEST** evidencia-se a constituição de pessoa jurídica, sem patrimônio ou qualquer atividade empresarial, com o único e exclusivo intuito de ser utilizada, como interposta pessoa, na aquisição de quotas sociais, com recursos da própria investida, pelos sócios de empresa.

Tenta a contribuinte demonstrar a existência de propósito comercial nas operações societárias implementadas para a aquisição de 60% (sessenta por centos) das quotas da empresa Jack Link's (atual IFC) pelos sócios remanescentes, Sr. José Barbosa e Sra. Alessandra Orlandi. Todavia, o fato de a operação se justificar pelas necessidades de mercado, não tem relevância para a solução do caso, porque **o problema não se localiza propriamente na causa da alienação das quotas, mas na forma como esta alienação foi implementada, mediante a constituição e incorporação de uma pessoa jurídica (ZEST), sem qualquer atividade empresarial, para reduzir a carga tributária incidente sobre a operação.**

Da mesma forma, os preceitos constitucionais de valorização do trabalho e da livre iniciativa, regentes da atividade econômica, não estão postos para amparar a utilização em operações societárias e intersociedades de **simulacros de empresas**, constituídas ou utilizadas, para reduzir a carga tributária ou para ocultar a transferência de recursos sem qualquer ônus aos sócios.

Apesar de ser permitido ao contribuinte optar pela forma negocial menos onerosa, é **proibido operar com simulação**, nos exatos termos do art. 167 do Código Civil – Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Caracteriza simulação a interposição de pessoa jurídica, sem atividade operacional e sem capacidade econômica e financeira, na operação de aquisição de quotas, e sua posterior incorporação, para fins de ocultar a transferência de recursos não onerosa da empresa para os sócios, e permitir a dedutibilidade do ágio pago na operação. A seqüência de atos negociais praticados pode, sim, ser caracterizada como anormal, insólita ou inadequada.

Por outro lado, pretende a Impugnante explicar a inclusão da ZEST na operação, devido à não concretização do aumento de capital, que seria subscrito e integralizado por novo sócio, e permitiria a capitalização da ZEST, para fazer face à aquisição das quotas da Jack Link's dos sócios estrangeiros.

Na verdade, tal justificativa não tem qualquer sentido, na medida em que se não houve a capitalização da ZEST, por ingresso de novo sócio, e não dispunha a ZEST de capacidade econômica ou financeira para a operação, por que utilizá-la na aquisição das quotas sociais? Segundo a defesa, a não efetivação de admissão de novo sócio teria tornado desnecessária a manutenção de referida estrutura societária, o que teria justificado a sua incorporação. Todavia, cumpre perquirir o porquê da utilização de tal “estrutura societária” na aquisição das quotas, se todos os recursos utilizados na operação advieram da IFC?

Na verdade, confirma-se, mais uma vez, a simulação, na interposição de pessoa completamente destituída de capacidade econômica e financeira para a participação no negócio.

Contrariamente ao afirmado pela defesa, a documentação dos autos corrobora a ocorrência de simulação de ‘empréstimo de recursos da IFC para a ZEST’, e a dissimulação de ‘transferência não onerosa de recursos da IFC para José e Alessandra’, cumprindo ao fisco dar o tratamento tributário adequado às operações dissimuladas/ocultadas pelas formas jurídicas adotadas pela contribuinte.

Apesar dos protestos da defesa, é evidente que todas as operações societárias e intersociedades já estavam engendradas desde o contrato de alienação das quotas sociais, subscrito pelos sócios retirantes e pelos sócios adquirentes, uma vez que: (i) não havia, e não há, qualquer justificativa plausível para a interposição, na aquisição das quotas, de uma pessoa jurídica, sem qualquer atividade operacional, e sem capacidade econômica ou financeira, para a operação; (ii) está provado que todos os recursos utilizados na aquisição das quotas pertenciam à IFC; e (iii) as únicas justificativas verificadas para a incorporação da ZEST pela IFC foram a assunção, pela incorporadora, de todas as dívidas decorrentes da aquisição das quotas, e a possibilidade de dedutibilidade do ágio pago na aquisição das quotas.

Inócua a invocação do Parecer dos Auditores Independentes de fls. 1020/1038, para afastar a imputação de simulação, porque a análise da auditoria se limitou aos negócios na forma como formalizados, sem questionar de sua validade jurídica. Todavia, alguns trechos do Parecer confirmam as conclusões da fiscalização de que a aquisição das quotas foi efetivada, de fato, pelos sócios brasileiros, e que a IFC assumiu todo o passivo da operação:

“Em abril de 2005, objetivando permitir que a empresa desenvolvesse novos produtos, entre outros fatores comerciais e estratégicos, os sócios quotistas brasileiros, adquiriram a participação dos sócios quotistas americanos, conforme mencionado na nota explicativa nº 11. (...)”

Com a aquisição do controle societário pelos sócios administradores brasileiros, a Sociedade teve seu nível de endividamento imediatamente aumentado, já que o montante do passivo decorrente da compra das quotas

societárias foi assumido pela IFC, após a incorporação da holding que as detinha, gerando a necessidade de obtenção de capital de giro junto a terceiros, visando equacionar seu fluxo de caixa de curto prazo. (...)

A Sociedade também está buscando fontes externas de financiamento para atenuar a pressão sobre seu capital de giro. (...)

Em uma segunda frente, a Administração contratou consultoria especializada visando a capitalização da Sociedade. O plano de ação, de curto e longo prazo, abrangido nesta etapa, tem a intenção de injetar na IFC recursos financeiros necessários para satisfazer as necessidades de capital de giro e investimentos da empresa, resgatando os níveis de endividamento saudáveis mantidos até a necessidade de absorção da dívida relacionada à aquisição das quotas dos sócios estrangeiros, (...)"

Claro está, nestes termos, que a atuada suportou o financiamento contratado para aquisição, por José Barbosa Machado Neto e Alessandra Orlandi Barbosa Machado, das quotas da IFC antes detidas por sócios estrangeiros. Antes das operações, os beneficiários detinham 35% das quotas da atuada, equivalentes ao valor nominal de R\$ 8.960.000,00, mas o patrimônio líquido da sociedade representava R\$ 45.396.877,00 (31/03/2005). Ao final de 2005, considerando o mesmo capital social de R\$ 25.600.000,00, os beneficiários passaram a ser detentores de 95% das quotas, ou seja, do valor nominal de R\$ 24.320.000,00, mas o patrimônio líquido da entidade foi reduzido a R\$ 23.946.000,00 (fl. 1022), além da subsistência da dívida de R\$ 20.013.000,00 em face dos ex-sócios da IFC.

Se as operações fossem realizadas sem a interposição de ZEST, José Barbosa Machado Neto e Alessandra Orlandi Barbosa Machado teriam assumido empréstimo diretamente junto à atuada para pagamento das quotas adquiridas dos sócios estrangeiros, e esta dívida subsistiria no ativo da atuada enquanto não fosse quitada, ao passo que o patrimônio de José Barbosa Machado Neto e Alessandra Orlandi Barbosa Machado experimentaria o acréscimo das quotas adquiridas, mas apresentaria dívidas em face da atuada.

Com a interposição de ZEST, o ativo correspondente ao direito de crédito que a atuada deteria, ainda que indiretamente, em face de José Barbosa Machado Neto e Alessandra Orlandi Barbosa Machado, foi extinto por ocasião da incorporação de ZEST pela atuada, em razão da confusão entre as dívidas que deveriam restar, ao menos indiretamente, no patrimônio de José Barbosa Machado Neto e Alessandra Orlandi Barbosa Machado. A união dos patrimônios da atuada e de ZEST permitiu, assim, que o empréstimo indiretamente concedido pela atuada a José Barbosa Machado Neto e Alessandra Orlandi Barbosa Machado desaparecesse, subsistindo apenas o acréscimo patrimonial experimentado por estes, em razão do aumento das quotas que antes detinham em face da atuada, em contrapartida à redução patrimonial da atuada em decorrência do pagamento das quotas aos ex-sócios.

Imprópria, assim, a alegação da recorrente no sentido de que só seria cabível admitir uma situação de ocorrência, ainda que potencial, de acréscimo patrimonial, caso fosse possível, ao final da operação de incorporação da Zest pela IFC, constatar que as pessoas físicas passaram de 40% de participação original, antes mesmo de sua transferência a título de integralização de capital na Zest, para 100% de participação, sem que a IFC passasse a ter registrado em seu passivo o valor da dívida para com os Vendedores. Restou evidenciado que os beneficiários aumentaram sua participação na atuada de 35% para 95% mediante aproveitamento do patrimônio da IFC, significativamente reduzido para quitação dos empréstimos contraídos para pagamento da dívida em face dos ex-sócios. Logo, a diferença entre as demonstrações financeiras não se limita ao registro, em seu passivo, de uma dívida real e efetiva correspondente ao saldo devedor com os Vendedores. O decréscimo

patrimonial da atuada é representado, basicamente, pelos valores destinados a esses "Vendedores", sem contrapartida em favor de seu ativo, mas sim em benefício do patrimônio dos sócios José Barbosa Machado Neto e Alessandra Orlandi Barbosa Machado.

*A recorrente quer fazer crer que as pessoas físicas passaram a ter 100% de uma empresa cujo valor deve ser reduzido em montante correspondente ao passivo ora registrado, defendendo que 100% de 40% (neste caso 40% é igual a 100%, diminuído de uma dívida de 60%) é igual a 40% de 100% (situação antes de qualquer operação). Mas esta argumentação somente aparenta ser lógica porque o acréscimo patrimonial dos beneficiários foi compensado com o decréscimo patrimonial da pessoa jurídica atuada por ocasião da incorporação. Em verdade, a recorrente omite o acréscimo patrimonial experimentado por José Barbosa Machado Neto e Alessandra Orlandi Barbosa Machado em face do valor **nominal** da participação societária tomando por referência, em sua comparação, o valor **patrimonial** da participação societária destes antes e depois das operações questionadas, assim se aproveitando indevidamente da redução no patrimônio líquido da atuada decorrente da quitação da dívida contraída para pagamento aos ex-sócios.*

Esta redução patrimonial da atuada, por sua vez, revela o benefício financeiro em favor de José Barbosa Machado Neto e Alessandra Orlandi Barbosa Machado, do qual decorre o acréscimo patrimonial evidenciado pelo aumento das quotas da atuada por eles detidas. Como bem demonstra a Fiscalização, e fica evidente no contrato de garantia concedida pelo Banco ABN AMRO em contrapartida ao penhor de quotas da atuada, os pagamentos por ela promovidos aos ex-sócios inibiram a distribuição de lucros aos sócios, e viabilizaram a redução patrimonial da atuada em favor de José Barbosa Machado Neto e Alessandra Orlandi Barbosa Machado, ocultando os rendimentos ora classificados como tributáveis.

Tais rendimentos são, assim, regularmente identificados a partir das despesas e pagamentos contabilizados por ZEST e pela atuada em razão da aquisição das quotas dos sócios estrangeiros, individualizados à fl. 867, nos quais estão relatadas ocorrências de 06/01/2005 a 15/09/2006, no valor total de R\$ 50.504.396,16. Ressalte-se que estão agregadas a este montante as parcelas correspondentes aos royalties pagos em razão do Contrato de Licença de Uso de Patente celebrado em 31/10/2005 com o sócio José Machado Barbosa Neto, matéria não abordada no recurso voluntário.

Acerca da quantificação da exigência, a recorrente afirma a *nulidade do auto de infração em virtude do erro na apuração da base de cálculo da multa e juros isolados sobre a falta de retenção do imposto de renda na fonte*, pois qualquer inobservância do procedimento de identificação do fato gerador e cálculo dos tributos devidos e da penalidade aplicável enseja a nulidade do lançamento. Como inicialmente observado, referida alegação não foi apreciada em sede de preliminar porque diz respeito, em verdade, ao mérito da exigência, e será assim analisada.

Diz a recorrente que *a D. Autoridade Fiscal, ao apurar a multa e os juros isolados, tomou por base de cálculo o valor decorrente da aplicação da alíquota de 27,5% (vinte e sete e meio por cento) sobre o valor integral dos supostos rendimentos creditados às pessoas físicas dos sócios da Recorrente*, quando o correto seria o fiscal atuante proceder, *primeiramente, à imputação proporcional da participação de cada um dos sócios da Recorrente nos rendimentos efetuados, procedimento este adotado quando da lavratura dos autos de infração contra as pessoas físicas. A partir desta imputação, a Fiscalização calcularia o suposto valor a ser retido mediante a aplicação da tabela progressiva quando do*

creditamento dos rendimentos em questão, o que lhe permitiria verificar que, em determinadas situações, os pagamentos não se sujeitariam a qualquer espécie de retenção, na medida em que o valor creditado estaria abarcado pela isenção, conforme tabela vigente à época dos fatos, ou mesmo submeter-se-ia a alíquotas inferiores às supostamente aplicáveis sobre o valor integral, reduzindo a base de cálculo da multa e dos juros.

Todavia, a justificativa para assim proceder foi validamente apresentada pela autoridade lançadora: as retiradas individuais dos sócios a título de pró-labore, identificadas a partir da DIRF apresentada pela fonte pagadora, evidenciaram que os rendimentos apurados deveriam ser submetidos à alíquota de 27,5%. Contra este entendimento a recorrente aduz que *para aplicação da tabela progressiva, ao menos no que se refere à necessidade ou não de retenção, deve ser respeitada a espécie do rendimento creditado, não havendo que se considerar como única forma de rendimento a integralidade dos valores creditados.* E, considerando que quatro rubricas distintas são referidas pela Fiscalização, submetidas a retenção em razão de diferentes dispositivos legais, apresenta os cálculos correspondentes e conclui ser nulo o lançamento na forma em que realizado.

Tais alegações, porém, foram veiculadas em impugnação e refutadas na decisão de 1ª instância especialmente em face do disposto no art. 620, §2º do RIR/99.

Em razão da completude de sua abordagem, são aqui adotadas as razões de decidir expostas no voto condutor da decisão recorrida, que também se prestam a refutar os questionamentos acerca da exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas aqui impropriamente deduzidas:

No que tange ao mérito, importa consignar inicialmente que a partir das razões de decidir adotadas no processo nº 19311.000203/2009-67, no qual foram autuados os lançamentos de IRPJ e CSLL, lavrados contra a IFC, e decorrentes dos mesmos fundamentos fáticos, procedente também se configura o presente lançamento de multa e juros isolados, por falta de retenção e recolhimento do IRRF devido contra a mesma empresa.

Na verdade, comprovado que a IFC assumiu todo o encargo financeiro da operação de aquisição de quotas pelos sócios remanescentes, tendo custeado não apenas o pagamento devido ao alienante (4 parcelas), mas também as despesas com traduções, avaliações, seguro, serviços advocatícios e carta fiança, que se encontram discriminadas na planilha elaborada pela fiscalização, de fls. 867, configurada está a hipótese de incidência do IRRF prevista no art. 639 do RIR/99, in verbis:

Seção IV - Rendimentos Diversos

Subseção VII - Outros Rendimentos

Art. 639. Estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, calculado na forma do art. 620, quaisquer outros rendimentos pagos por pessoa jurídica a pessoa física, para os quais não haja incidência específica e não estejam incluídos entre aqueles tributados exclusivamente na fonte (Lei nº 7.713, de 1988, arts. 3º, § 4º, e 7º, inciso II).

*No caso em apreço, apesar de tais pagamentos terem sido efetuados a terceiros, o foram por conta dos sócios administradores, reais adquirentes das quotas sociais. A empresa IFC não teve qualquer contrapartida patrimonial em função de tais pagamentos. Assim, é inegável que ao efetuar os pagamentos **por conta dos sócios administradores**, adquirentes das quotas, a pessoa jurídica disponibilizou a eles, sem qualquer contrapartida, os recursos necessários à*

operação, configurando-se assim o pagamento de rendimentos por pessoa jurídica a pessoa física.

Na verdade, o art. 620 do RIR/99 prescreve a incidência do IRRF, mediante aplicação de alíquotas progressivas, de acordo com as seguintes tabelas em Reais para os fatos geradores sob apreciação:

a) De 01/01/05 a 31/01/06:

BASE DE CÁLCULO MENSAL EM R\$	ALÍQUOTA %	PARCELA A DEDUZIR DO IMPOSTO EM R\$
<i>Até 1.164,00</i>	<i>Isento</i>	<i>-</i>
<i>De 1.164,01 até 2.236,00</i>	<i>15,0</i>	<i>174,60</i>
<i>Acima de 2.236,00</i>	<i>27,5</i>	<i>465,35</i>

b) A partir de 01/02/2006:

BASE DE CÁLCULO MENSAL EM R\$	ALÍQUOTA %	PARCELA A DEDUZIR DO IMPOSTO EM R\$
<i>Até 1.257,12</i>	<i>Isento</i>	<i>-</i>
<i>De 1.257,13 até 2.512,08</i>	<i>15,0</i>	<i>188,57</i>
<i>Acima de 2.512,08</i>	<i>27,5</i>	<i>502,58</i>

Além disso, observadas também as disposições dos §§ do art. 620 do RIR/99, a incidência do IRRF deveria ser calculada sobre os valores dos rendimentos pagos mensalmente aos sócios administradores. É a seguinte a redação dos dispositivos em comento:

Art. 620. Omissis

§ 1º O imposto de que trata este artigo será calculado sobre os **rendimentos efetivamente recebidos em cada mês**, observado o disposto no parágrafo único do art. 38 (Lei nº 9.250, de 1995, art. 3º, parágrafo único).

§ 2º **O imposto será retido por ocasião de cada pagamento e se, no mês, houver mais de um pagamento, a qualquer título, pela mesma fonte pagadora, aplicar-se-á a alíquota correspondente à soma dos rendimentos pagos à pessoa física**, ressalvado o disposto no art. 718, § 1º, **compensando-se o imposto anteriormente retido no próprio mês** (Lei nº 7.713, de 1988, art. 7º, § 1º, e Lei nº 8.134, de 1990, art. 3º).

§ 3º Omissis

Conforme expressamente consignado no termo de fiscalização acima transcrito, a aplicação da alíquota de 27,5% a todos os rendimentos pagos aos sócios teria sido efetivada, porque as duas faixas de rendimentos inferiores, sujeitas à isenção e à alíquota de 15%, previstas na tabela progressiva mensal, já teriam sido esgotadas pelos rendimentos tributáveis, pagos aos sócios, a título de pró-labore, informados nas DIRF de fls. 49/52.

No lançamento, cumpre reconhecer o erro contido em relação à aplicação da Taxa Selic ao fato gerador relativo ao pagamento, no valor de R\$ 100.661,54, ocorrido em 29/12/2005: impõe-se a retificação de 15,70% para 2,57%, conforme as prescrições contidas no Parecer Normativo nº 1/2002. Foi reelaborado o demonstrativo de fls. 867, ao final do presente voto, para fazer constar a retificação em apreço.

Deve ser afastada também a alegação de que a presente exigência, formalizada em função da falta de retenção e recolhimento do IRRF, relativo aos pagamentos efetuados pela IFC por conta dos sócios administradores, configuraria duplicidade de exigência em relação àquela formalizada no âmbito do processo 19311.000203/2009-67, relativo aos lançamentos de IRPJ e CSLL efetuados contra a IFC, e/ou nos processos nº 19311.000201/2009-78 e 19311.000200/2009-23, relativos aos lançamentos de IRPF efetuados contra as pessoas físicas dos sócios administradores, com base nos mesmos fundamentos fáticos e jurídicos.

Na verdade, apesar de as operações societárias serem as mesmas (aquisição de quotas sociais e incorporação da interposta pessoa ou fictícia adquirente), a fundamentação da exigência dos tributos é distinta, tendo em conta que não se confundem os campos de incidência dos tributos lançados ex-officio (IRRF, IRPJ, CSLL e IRPF).

No caso do IRPJ e da CSLL, a exigência foi formalizada contra a IFC para: (i) glosar o ágio pago na aquisição das quotas pela incorporada fictícia; (ii) glosar as despesas com juros e variações cambiais ativas e passivas vinculadas às operações de aquisição das quotas pela interposta pessoa; (iii) glosar a baixa de elementos patrimoniais (direitos a receber e intangíveis) em favor dos adquirentes das quotas, por caracterizar distribuição disfarçada de lucros; (iv) em função das infrações apuradas, exigir a multa de ofício e os juros de mora sobre a falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL devidos, com base no art. 44, I, §1º da Lei nº 9.430, de 1996; e (v) exigir a multa isolada, por falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, com fundamento no art. 44, II, “b” da Lei nº 9.430, de 1996.

Observe-se que não há qualquer identidade com o fato tributado ex-officio no presente lançamento, qual seja, a falta de retenção de IRRF pela IFC, sobre a qual incidiu a multa e os juros isolados, com fundamento no artigo 9º da Lei nº 10.426, de 2002, e no artigo 61, §3º da Lei nº 9.430, de 1996.

Da mesma forma, nos lançamentos de IRPF, formalizados contra os sócios administradores, adquirentes das quotas e únicos beneficiários patrimoniais das operações societárias em discussão, a exigência foi formalizada para exigir o imposto, a multa de ofício e os juros de mora, em função da falta de recolhimento do tributo devido (IRPF).

Não há coincidência entre a multa e os juros isolados, exigidos da fonte pagadora do rendimento (IFC), a partir do vencimento do IRRF devido até a entrega das declarações de ajuste pelas pessoas físicas, beneficiárias dos rendimentos (com fundamento no artigo 9º da Lei nº 10.426, de 2002, e artigo 61, §3º da Lei nº 9.430, de 1996); e a multa de ofício e os juros de mora, exigidos, juntamente com o IRPF devido, a partir da entrega das declarações de rendimento, pelas pessoas físicas beneficiárias dos rendimentos, com fundamento no art. 44, I, ou §1º da Lei nº 9.430, de 1996.

Nos termos do art. 128 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

No caso em apreço, a Lei atribuiu à fonte pagadora do rendimento (IFC) o dever de reter e proceder ao recolhimento do imposto, ainda que não retido; e ao contribuinte, pessoa física, a obrigação de oferecer o rendimento recebido à tributação na declaração de ajuste anual.

Observe-se que se trata de obrigações tributárias distintas, mas que têm efetivamente um caráter supletivo, na medida em que: (i) até a data da entrega da

Declaração de Rendimentos da Pessoa Física – DIRPF, a fonte pagadora deve ser responsabilizada pelo IRRF não retido ou não recolhido, multa e juros devidos; (ii) após a data da entrega da DIRPF, o contribuinte deve ser responsabilizado pelo IRPF, multa e juros devidos; mas a fonte pagadora, pela falta de retenção e recolhimento do IRRF, não se desonera do pagamento da multa e dos juros isolados devidos desde o vencimento do IRRF até a data da entrega da DIRPF.

Registre-se ainda que apesar de o art. 9º da Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002, fazer remissão à multa do art. 44, I e §1º da Lei nº 9.430, de 1996, não se pode dizer que se trata da mesma multa, porque as hipóteses de incidência são distintas, conforme abaixo se reproduz:

Art. 9º da Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002

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

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

Art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Multas de Lançamento de Ofício

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

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

II - Omissis

§ 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)

(...)

No tocante à tese da Impugnante de que as multas isoladas somente seriam aplicáveis por descumprimento de dever instrumental ou obrigação acessória, não é o que dispõe a legislação. No caso em apreço, a multa isolada está expressamente prevista no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, para os casos de falta de retenção ou recolhimento do imposto retido.

*Até se poderia admitir que, isoladamente, o **dever de reter** se configurasse como um dever instrumental, mas o recolhimento do tributo, ainda que não retido (caso concreto em análise) não pode ser assim caracterizado, por envolver indiscutivelmente a obrigação de pagar tributo, o que nos termos do art. 113, §1º do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) caracteriza a obrigação principal. É a seguinte a redação do dispositivo:*

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o **pagamento de tributo ou penalidade pecuniária** e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as **prestações, positivas ou negativas**, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Saliente-se que o fato de o pagamento estar sendo efetuado em favor de terceiro (beneficiário do rendimento), não tem o condão de desnaturar o caráter tributário da obrigação da fonte pagadora, porque a própria sistemática da retenção e de recolhimento do imposto retido foi criada no âmbito da legislação tributária e integra as obrigações ali previstas.

Diante da legislação posta, que prevê a incidência de multa isolada, por falta de retenção ou recolhimento do imposto, ainda que não retido, não se sustenta a tese da Impugnante de que a aplicação da multa e dos juros isolados somente seria válida quando não caracterizada a falta de pagamento de tributo.

Quanto aos questionamentos acerca da validade das normas jurídicas relativas às multas e ao cálculo dos juros de mora com base na Taxa Selic, cumpre apenas consignar que foram estritamente observadas as disposições legais pertinentes, integrantes do ordenamento jurídico e devidamente enunciadas nos lançamentos.

A competência dos órgãos administrativos de julgamento restringe-se ao controle da legalidade dos lançamentos, ou seja, à verificação da correta subsunção dos fatos à Lei, sendo-lhe vedada a apreciação de validade de dispositivos legais, validamente editados pela autoridade competente e segundo o processo legislativo constitucionalmente estabelecido.

Cumprir registrar que, é em observância ao devido processo legal, que um controle da legalidade mais abrangente não pode ser feito na esfera administrativa, e que se configura incabível a distinção, por vezes pretendida, entre o controle de constitucionalidade e a decisão administrativa pela inaplicabilidade de norma inconstitucional ao caso concreto, porque o antecedente lógico desta última é, necessariamente, a formação de convicção a respeito da primeira.

E não se trata aqui de admitir que os órgãos administrativos não devem respeito à Constituição Federal – CF, mas de conferir concretude ao princípio constitucional da separação dos Poderes, que de tão relevante valor jurídico, tem o status de cláusula pétrea (art. 60, §4º, III, da CF). Como poderia a Administração Pública, por sua própria iniciativa, sem intervenção do Poder Judiciário, negar validade e vigência à norma editada pelo Poder Competente, segundo o processo legislativo constitucionalmente definido?

E, quanto à utilização da taxa SELIC para cálculo dos juros de mora, trata-se de matéria alcançada pela Súmula CARF nº 4 (*A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais*).

Diante do exposto, além de REJEITAR as arguições de nulidade do lançamento e da decisão recorrida, o presente voto é no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora

Processo nº 19311.000202/2009-12
Acórdão n.º **1302-001.763**

S1-C3T2
Fl. 40

CÓPIA