



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 13888.002407/2006-89
Recurso n° 259.796 Especial do Contribuinte
Acórdão n° **9202-002.703 – 2ª Turma**
Sessão de 10 de junho de 2013
Matéria IRF - GANHO DE CAPITAL E ILEGITIMIDADE PASSIVA
Recorrente COSAN S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2002

IRRF. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE BENS LOCALIZADOS NO BRASIL POR RESIDENTE NO EXTERIOR. PERÍODO ANTERIOR VIGÊNCIA MP N° 135/2003 E LEI N° 10.833/2003. ILEGITIMIDADE PASSIVA DO ADQUIRENTE. RESPONSABILIDADE DO ALIENANTE.

Na esteira da jurisprudência firmada neste Colegiado, a responsabilidade pelo recolhimento do Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF incidente sobre o ganho de capital de residentes ou domiciliados no exterior na alienação de bens situados no Brasil, no interstício entre a Lei n° 9.249/1995 e a edição da Medida Provisória n° 135, de 30/10/2003, convertida na Lei n° 10.833, de 29/12/2003, recaia sobre o alienante ou seu procurador, o que rechaça a legitimidade passiva do adquirente por absoluta inexistência de previsão legal específica lhe imputando tal responsabilidade, impondo seja decretada a improcedência do presente lançamento.

Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso. Declarou-se impedido o Conselheiro Alexandre Naoki Nishioka (suplente convocado).

(Assinado digitalmente)

Henrique Pinheiro Torres - Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira – Relator

EDITADO EM: 20/06/2013

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Presidente em exercício), Gonçalo Bonet Allage, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Maria Helena Cotta Cardozo, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

COSAN S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO, contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já devidamente qualificada nos autos do processo administrativo em epígrafe, teve contra si lavrado Auto de Infração, em 20/09/2002, exigindo-lhe crédito tributário concernente ao Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF, incidente sobre ganho de capital de residentes ou domiciliados no exterior, em relação ao ano-calendário 2002, conforme peça inaugural do feito, às fls. 277/279, e demais documentos que instruem o processo.

Conforme se extrai do Termo de Verificação Fiscal, às fls. 265/274, a presente autuação fora lavrada a partir da constatação da ausência de retenção e recolhimento pela empresa Participações Celisa S/A (incorporada pela Cosan SA) do Imposto de Renda Retido na Fonte incidente sobre o ganho de capital de residentes ou domiciliados no exterior.

Com mais especificidade, objetivando melhor delimitar a matéria contemplada nos autos, transcreve-se abaixo excerto da decisão de primeira instância, nos seguintes termos:

“ [...]

- Houve constituição de três empresas no Brasil, em 14/06/2002, com as ações de acionistas que detinham o controle da Usina da Barra S/A: PON Participações S/A; Nova Primavera S/A e RSO S/A, doravante denominadas PON, Nova Primavera e RSO, respectivamente (fls.13/54).

- Em 20 e 21 de agosto de 2002, houve celebração de dois contratos de mútuo entre Cosan S/A Indústria e Comércio e Participações (doravante denominada Cosan) e a Celisa, no valor de R\$ 57.400.000,00 cada, totalizando R\$ 114.800.000,00 (cópias às fls. 55/58).

- Três empresas foram constituídas pela Celisa nas Bahamas, paraíso fiscal, em 21/08/2002, com capitais que totalizam US\$ 106.777.732, o equivalente a R\$ 332.331.029,46. Desse valor, R\$ 111.852.912,00 foram integralizados à vista, com recursos emprestados da Cosan mediante o contrato de mútuo. O montante para integralização do capital foi remetido ao exterior por intermédio do Banco Safra S/A, sendo a diferença de R\$ 220.478.117,06, com emissão de notas promissórias (fls. 59/171). As empresas constituídas são as seguintes: Shelton Internacional Limited (Shelton), Presbury Holdings Limited (Presbury) e Tempus Holdings Limited (Tempus).

- Foram constituídas em paraíso fiscal, na Comunidade das Bahamas, com ações da PON, Nova Primavera e RSO, em 22/08/2002 e 23/08/2002 (fls.172/183) as empresas Kado Limited, Artefact Limited e Tainui Limited, cujas ações equivalem ao total de R\$ 4.226,00.

- Em 23/08/2002 foram realizadas permutas de participação societária entre a Celisa e as empresas **Kado, Artefact e Tainui**, da seguinte forma: as empresas **Kado, Artefact e Tainui**, sediadas na Comunidade das Bahamas, transferiram para a **Celisa**, as 4.990 ações que cada uma detinha das empresas **PON, Nova Primavera e RSO**, no montante de R\$ 4.226,00. A Celisa transferiu para essas empresas as quotas de capital que detinha, das empresas **Shelton, Presbury e Tempus**, no valor total de R\$ 332.331.803,06 (fls. 184/ 98 - demonstrativo fl. 267).

- Em 31/08/2002 a Cosan adquiriu da Celisa as Ações da PON, Nova Primavera e RSO, nas seguintes condições: pelo preço total de R\$ 332.331.029,06, sendo que R\$ 111.852.912,00, já haviam sido pagos em 21/08/2002 e 22/08/2002, tendo em vista que Celisa recebera um aporte da Cosan, no valor de R\$ 112.376.000,00, por conta do referido contrato de mútuo que a Celisa enviara para as Bahamas para constituir as empresas Shelton Presbury e Tempus. A Cosan assumiu a dívida de R\$ 220.478.117,06, que a Celisa ainda tinha em função das notas promissórias relativas ao capital a integralizar dessas três empresas.

- Em 15/04/2005 a Celisa foi incorporada pela Cosan.

Nesse contexto, considerando que as empresas Kado, Artefact e Tainui, sediadas no exterior, obtiveram ganho de capital na transação efetuada com a Celisa, sediada no Brasil, o Fisco constatou a obrigatoriedade de a fonte pagadora reter e recolher o IRRF incidente sobre a parcela de R\$ 331.326.803,00, e que deveria ser reajustada a base de cálculo, com base o art. 725 do RIR, de 1999, para R\$ 390.972.708,48, pois, não retido o imposto pela contribuinte ela teria assumido o ônus do imposto.

Conseqüentemente, foi lavrado o auto de infração que exigiu crédito tributário no montante de R\$ 143.764.574,99, sendo IRRF de R\$ 58.645.906,42, juros de mora (calculados até

31/08/2006) no valor de R\$ 41.134.238,76 e multa de ofício de R\$ 43.984.429,81.

Conforme Ata de Assembléia Geral Extraordinária, realizada em 15/04/2005, a Cosan incorporou a Celisa (fls. 220/235), portanto foi lavrado contra a Cosan S/A Indústria e Comércio. [...]”

Após regular processamento, interposto recurso voluntário ao então Primeiro Conselho de Contribuintes contra Decisão da 3ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto/SP, consubstanciada no Acórdão nº 14-15.405/2007, às fls. 387/399, que julgou procedente o lançamento fiscal em referência, a Egrégia 2ª Câmara, em 12/09/2008, por maioria de votos, achou por bem NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO DA CONTRIBUINTE, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 102-49.294, sintetizados na seguinte ementa:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Data do fato gerador: 23/08/2002

GANHO DE CAPITAL. PERMUTAS.

Aplicam-se às permutas as disposições referentes à compra e venda, logo os dispositivos legais da legislação do Imposto de Renda aplicáveis à compra e venda de bens e direitos, aplicam-se às permutas.

Quando os bens permutados têm valores desiguais, os permutantes experimentam acréscimos ou decréscimos patrimoniais, conforme o caso.

MULTA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. CONFISCO.

A vedação constitucional ao confisco aplica-se tão-somente à instituição do tributo, em nada limitando a instituição das sanções de caráter eminentemente repressivo.

Recurso negado.”

Inconformada, a contribuinte opôs Embargos de Declaração, às fls. 471/475, suscitando omissão no voto vencedor condutor do Acórdão recorrido, notadamente quanto à ilegitimidade passiva da autuada, tendo a 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF, em 13/04/2011, por maioria de votos, conhecido dos Embargos, somente para sanear a omissão apontada, rerratificando, no mérito, o *decisum* embargado, no sentido de negar provimento ao recurso voluntário, consoante se positiva do Acórdão nº 2102-01.217, com sua ementa abaixo transcrita:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Data do fato gerador: 23/08/2002

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. CONHECIMENTO. Apesar de apenas debatida a questão da ilegitimidade passiva do autuado no voto vencido, ficou claro que houve uma discussão sobre sujeição passiva no colegiado, sendo que o voto vencedor nada discorreu sobre isso, ou seja,

houve uma clara omissão no Acórdão embargado (voto vencedor), devendo conhecer-se dos aclaratórios, na forma do art. 65, do Anexo II, do RICARF, pois necessariamente o voto vencedor deveria ter apresentado os motivos que levaram ao não acatamento da tese de ilegitimidade passiva deduzida no voto vencido, o que não ocorreu no caso vertente. Assim, conhecidos os embargos de declaração, impossível não apreciar todos os pressupostos do desenvolvimento regular do processo administrativo fiscal, como a legitimidade da parte, que é pressuposto processual (art. 267, VI, do CPC) e matéria de ordem pública, não podendo deixar de ser conhecida em qualquer grau de jurisdição. Dessa forma, os embargos devem ser conhecidos, para apreciar a legitimidade do pólo passivo da autuação.

GANHO DE CAPITAL APURADO POR RESIDENTE NO EXTERIOR. RETENÇÃO NA FONTE. RESPONSABILIDADE.

O adquirente é responsável pela retenção e recolhimento do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital apurado por residente no exterior, sendo certo que tal legislação já se encontrava em vigor desde a publicação do Decreto-lei nº 5.844, de 1943.

Recurso Voluntário Negado.”

Irresignada, a Contribuinte interpôs Recurso Especial, às fls. 573/584, com arrimo nos artigos 64, inciso II, e 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, procurando demonstrar a insubsistência do Acórdão recorrido, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases ocorridas no decorrer do processo administrativo fiscal, insurge-se contra o Acórdão atacado, alegando ter contrariado entendimento levado a efeito por outras Câmaras dos Conselhos a respeito das mesmas matérias, conforme se extrai dos Acórdãos paradigmas trazidos à colação, impondo seja conhecido o recurso especial da recorrente, porquanto comprovadas as divergências arguidas.

De início, quanto ao *acrécimo patrimonial tributável nas permutas sem torna*, defende ter malferido entendimento consagrado pelos Acórdãos nºs 106-16.964 e 2101-01.366, ora adotados como paradigmas, os quais admitiram que no caso de permuta sem torna simplesmente ocorre a substituição de uma posição patrimonial por outra que se equivale, não havendo que se falar em acréscimo patrimonial.

Em defesa de sua pretensão, infere que o ganho de capital se caracteriza pela aquisição da disponibilidade jurídica da renda, o que não se vislumbra nos casos de permuta sem torna.

Pugna pela aplicabilidade à *alienação de participação societária por meio de permuta, sem torna, o mesmo tratamento legal destinado à permuta de bens imóveis*, razão pela qual inexistindo torna, não se pode cogitar na tributação sob análise.

Contrapõe-se ao entendimento consubstanciado no Acórdão recorrido, **notadamente ao não acolhimento da preliminar de ilegitimidade passiva da autuada, ou melhor,**

a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto de renda incidente sobre ganho de capital auferido por residente ou domiciliado no exterior, na alienação de bens situados no Brasil, por entender ter contrariado a jurisprudência administrativa traduzida nos Acórdãos nºs 104-22.281 e 106-15.151, ora adotados como paradigmas.

Assevera que os dispositivos legais utilizados como esteio à pretensão fiscal, quais sejam, artigos 682, inciso I, e 685, inciso I, alínea “b”, do RIR/1999, com matrizes legais nos artigos 97, alínea “a”, 100 e 101, do Decreto-lei nº 5.844/43, se caracterizam como normas legais genéricas, editadas desde 1943.

Sustenta que a tributação de ganho de capital auferido pelos residentes ou domiciliados no exterior fora devidamente/especificamente contemplada pelo artigo 18 da Lei nº 9.249/1995, a qual deverá prevalecer em detrimento à norma geral, em observância ao princípio da especialidade das leis.

Explicita as formas de tributação do ganho de capital auferido pelas pessoas físicas e jurídicas residentes/domiciliadas no Brasil, concluindo que o disposto no artigo 18 da Lei nº 9.249/1995 *estendeu também às pessoas jurídicas domiciliadas no exterior o regime de tributação do ganho de capital auferido por pessoa física residente no Brasil.*

Ressalta que no presente Auto de Infração consta como legislação aplicável ao caso os artigos 26 e 27 da Instrução Normativa nº 208/2002, concernente à tributação de pessoa física, *que atribuem o dever de recolher o imposto ao alienante do bem ou seu procurador, razão pela qual à época da ocorrência do fato gerador do tributo ora lançado não competia ao adquirente no Brasil efetuar o pagamento do imposto sobre o ganho de capital auferido por residente ou domiciliado no exterior.*

Opõe-se à pretensão fiscal, corroborada pelo Acórdão guerreado, aduzindo para tanto que somente com a edição da Lei nº 10.833/2003, mais precisamente no seu artigo 26, fruto da conversão da MP nº 135/2003, após a ocorrência do fato gerador sob análise, o adquirente passou a ser o responsável pela retenção e recolhimento do imposto sobre o ganho de capital auferido por residente ou domiciliado no exterior, decorrente da alienação de bens situados no Brasil.

Argumenta que o *item 21 da Exposição dos Motivos da Medida Provisória nº 135, de 2003, convertida na Lei nº 10.833/03, menciona expressamente que o dispositivo (art. 24, convertido no art. 26 da Lei) vinha alterar o regime que então vigorava, o qual atribuía ao alienante a apuração e recolhimento do tributo.*

Melhor elucidando, infere que à época da ocorrência do fato gerador o ganho de capital auferido por pessoa jurídica domiciliada no exterior, oriundo de fonte brasileira, estava sujeito ao pagamento do imposto de renda no Brasil em conformidade com o regramento das pessoas físicas, cuja tributação ocorre separadamente à alíquota de 15%, sendo de responsabilidade do alienante ou seu procurador o pagamento do imposto devido, não existindo, portanto, previsão legal naquele período de referida responsabilização por parte do adquirente, impondo seja reconhecida a ilegitimidade passiva da autuada.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do Recurso Especial, impondo a reforma do *decisum* ora atacado, nos termos encimados.

Submetido a exame de admissibilidade, o ilustre Presidente da 1ª Câmara da 2ª SJ do CARF, entendeu por bem admitir o Recurso Especial da Contribuinte, sob o argumento de que a recorrente logrou comprovar que o Acórdão guerreado divergiu de outras

decisões exaradas pelas demais Câmaras dos Conselhos de Contribuintes/CARF a propósito das mesmas matérias, conforme Despacho nº S/N, datado de 29/10/2012, às fls. 622/625.

Instada a se manifestar a propósito do Recurso Especial da Contribuinte, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões, às fls. 626/630, corroborando os fundamentos de fato e de direito do Acórdão guerreado, em defesa de sua manutenção.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade, sendo tempestivo e acatada pelo ilustre Presidente da 1ª Câmara da 2ª SJ do CARF as divergências suscitadas pela Contribuinte, conheço do Recurso Especial e passo ao exame das razões recursais.

Conforme se depreende dos elementos que instruem o processo, notadamente do Termo de Verificação Fiscal, às fls. 265/274, a Participações Celisa S/A., empresa sediada no Brasil, entregou quotas de capital da Presbury, Shelton e Tempus, no valor de R\$ 332.331.029,06, e recebeu em troca, da Kado, Artefact e Tainui (empresas sediadas nas Bahamas) ações da PON, da Nova Primavera e da RSO (empresas sediadas no Brasil) no valor de R\$ 4.226,00. Em resumo, Participações Celisa entregou títulos (quotas) no valor de R\$ 332.331.029,06 a empresas sediadas no exterior (Kado, Artefact e Tainui) e recebeu ações no valor de R\$ 4.226,00. Essa transação resultou num ganho de capital para as empresas sediadas no exterior, no valor de R\$ 332.326.803,06 (importância considerada líquida, conforme art. 725 do RIR/99), cujo Imposto de Renda, à alíquota de 15%, deveria ter sido retido e recolhido pela Participações Celisa S/A. (incorporada pela Cosan SA, ora recorrente), em consonância com matrizes legais dos artigos 682, I, e 685, I, "b", e 725, do RIR/99, c/c artigos 18 e 28 da Lei nº 9.249/1995, que assim prescrevem:

"RIR/1999

Art. 682. Estão sujeitos ao imposto na fonte, de acordo com o disposto neste Capítulo, a renda e os proventos de qualquer natureza provenientes de fontes situadas no País, quando percebidos:

I - pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 97, alínea "a");

Art. 685. Os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, estão sujeitos à incidência na fonte (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 100, Lei n.º 3.470, de 1958, art. 77, Lei n.º 9.249, de 1995, art. 23, e Lei n.º 9.779, de 1999, arts. 7.º e 8.º):

I - à alíquota de quinze por cento, quando não tiverem tributação específica neste Capítulo, inclusive:

- a) os ganhos de capital relativos a investimentos em moeda estrangeira;
- b) os ganhos de capital auferidos na alienação de bens ou direitos;**
- c) as pensões alimentícias e os pecúlios;
- d) os prêmios conquistados em concursos ou competições.

Art. 725. Quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, será considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recairá o imposto, ressalvadas as hipóteses a que se referem os arts. 677 e 703, parágrafo único (Lei n.º 4.154, de 1962, art. 5.º, e Lei n.º 8.981, de 1995, art. 63, § 2.º).

Lei n.º 9.249/95

Art. 18. O ganho de capital auferido por residente ou domiciliado no exterior será apurado e tributado de acordo com as regras aplicáveis aos residentes no País.

Art. 28. A alíquota do imposto de renda de que tratam o [art. 77 da Lei n.º 3.470, de 28 de novembro de 1958](#) e o [art. 100 do Decreto-Lei n.º 5.844, de 23 de setembro de 1943](#), com as modificações posteriormente introduzidas, passa, a partir de 1.º de janeiro de 1996, a ser de quinze por cento.”

Por sua vez, ao analisar a demanda, a Turma recorrida, pelo voto de qualidade, entendeu por bem rechaçar a pretensão da contribuinte, sobretudo quanto a sua ilegitimidade passiva, mantendo incólume o lançamento fiscal nos termos do Acórdão n.º 2102-01.217, o qual rerratificou o Acórdão n.º 102-49.294.

Inconformada, a contribuinte interpôs Recurso Especial, aduzindo, em síntese, que as razões de decidir do Acórdão guerreado contrariaram a jurisprudência administrativa, mormente em relação a duas matérias: a) **Acréscimo patrimonial tributável nas permutas sem torna**, adotando como paradigmas os Acórdãos n.ºs 106-16.964 e 2101-01.366; b) **Responsabilidade da autuada pelo pagamento do imposto lançado – ilegitimidade passiva**, escorando seu pleito nos Acórdãos paradigmas n.ºs 104-22.281 e 106-15.151.

Antes mesmo de adentrar as razões de fato e de direito suscitadas pela contribuinte em seu Recurso Especial, impende registrar que contemplaremos primeiramente a matéria pertinente à responsabilidade da autuada pelo pagamento do imposto incidente sobre o ganho de capital auferido por pessoa jurídica domiciliada no exterior, decorrente de alienação de bens e direitos situados no Brasil.

Isto porque, uma vez acolhido o pleito da contribuinte relativamente a sua pretensa ilegitimidade passiva, restará prejudicada a discussão quanto ao acréscimo patrimonial tributável nas permutas sem torna.

DA ILEGITIMIDADE PASSIVA DA CONTRIBUINTE

Em suas razões recursais pretende a contribuinte a reforma do Acórdão recorrido, o qual manteve a exigência fiscal em sua plenitude, sob o argumento de que os dispositivos legais utilizados como esteio à pretensão fiscal, quais sejam, artigos 682, inciso I, e 685, inciso I, alínea “b”, do RIR/1999, com matrizes legais nos artigos 97, alínea “a”, 100 e

101, do Decreto-lei nº 5.844/43, se caracterizam como normas legais genéricas, editadas desde 1943.

Sustenta que a tributação do ganho de capital auferido pelos residentes ou domiciliados no exterior fora devidamente/especificamente contemplada pelo artigo 18 da Lei nº 9.249/1995, a qual deverá prevalecer em detrimento à norma geral, em observância ao princípio da especialidade das leis.

Explicita as formas de tributação do ganhos de capital auferido pelas pessoas físicas e jurídicas residentes/domiciliadas no Brasil, concluindo que o disposto no artigo 18 da Lei nº 9.249/1995 *estendeu também às pessoas jurídicas domiciliadas no exterior o regime de tributação do ganho de capital auferido por pessoa física residente no Brasil.*

Ressalta que no presente Auto de Infração consta como legislação aplicável ao caso os artigos 26 e 27 da Instrução Normativa nº 208/2002, concernente à tributação de pessoa física, *que atribuem o dever de recolher o imposto ao alienante do bem ou seu procurador, razão pela qual à época da ocorrência do fato gerador do tributo ora lançado não competia ao adquirente no Brasil efetuar o pagamento do imposto sobre o ganho de capital auferido por residente ou domiciliado no exterior.*

A fazer prevalecer seu entendimento, defende que somente com a edição da Lei nº 10.833/2003, mais precisamente no seu artigo 26, fruto da conversão da Medida Provisória nº 135/2003, após a ocorrência do fato gerador sob análise, o adquirente passou a ser o responsável pela retenção e recolhimento do imposto sobre o ganho de capital auferido por residente ou domiciliado no exterior, decorrente da alienação de bens situados no Brasil, constando, inclusive, da Exposição dos Motivos de referida MP que o dispositivo retro *vinha alterar o regime que então vigorava, o qual atribuía ao alienante a apuração e recolhimento do tributo.*

Com mais especificidade, infere que à época da ocorrência do fato gerador o ganho de capital auferido por pessoa jurídica domiciliada no exterior, oriundo de fonte brasileira, estava sujeito ao pagamento do imposto de renda no Brasil em conformidade com o regramento das pessoas físicas, cuja tributação ocorre separadamente à alíquota de 15%, sendo de responsabilidade do alienante ou seu procurador o pagamento do imposto devido, não existindo, portanto, previsão legal naquele período de aludida responsabilização por parte do adquirente, impondo seja reconhecida a ilegitimidade passiva da autuada.

Por seu turno, o voto condutor do Acórdão recorrido corroborou o lançamento fiscal, sob o fundamento de que a responsabilidade do adquirente pela retenção e recolhimento do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital apurado por residente no exterior encontra-se prescrita na legislação de regência desde a publicação do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, o que afasta a tese da contribuinte de que à época da ocorrência do fato gerador inexistia norma legal que a obrigasse a recolher o imposto de renda devido na transação em comento.

Como se observa, resumidamente, o cerne da questão posta nos autos é a discussão da legitimidade passiva, ou melhor, da responsabilidade da contribuinte pela retenção e recolhimento do tributo lançado, sobretudo em face da legislação específica vigente à época da ocorrência do fato gerador.

Consoante se infere dos autos, não obstante os substanciosos fundamentos do voto condutor do Acórdão recorrido, conclui-se que a pretensão da Contribuinte merece acolhimento, por espelhar a melhor interpretação a respeito do tema, encontrando guarida na legislação de regência e, bem assim, na própria jurisprudência administrativa, notadamente desta Egrégia 2ª Turma da CSRF, como passaremos a demonstrar.

De início, mormente após a sustentação oral da nobre Procuradoria, impende registrar que em momento algum nos presentes autos se cogitou em conduta simulada da contribuinte ou mesmo hipótese de planejamento tributário. Em outras palavras, o presente lançamento contempla puro e simples ganho de capital, conforme Termo de Verificação, Constatação e Esclarecimentos, às fls. 265/274, sem que a fiscalização tenha lançado qualquer assertiva a propósito de pretensão planejamento tributário ou simulação por parte da contribuinte, o que, de plano, já rechaça a pretensão da Procuradoria neste sentido, por absoluta impertinência em relação às razões da autuação fiscal, sob pena, inclusive, de inovação no lançamento.

Mais a mais, ainda que tivesse havido menção por parte da autoridade lançadora de simulação ou planejamento tributário, o que se admite apenas por amor ao debate, tal questão somente poderia ser contemplada para análise do mérito da demanda, não surtindo qualquer efeito nesta prejudicial de ilegitimidade passiva, que passaremos a analisar.

Destarte, afora toda questão fática que envolve a demanda, sobretudo quanto às operações realizadas entre as empresas elencadas nos autos, notadamente a incorporação da Participações Celisa SA pela Cosan SA, ora recorrente, o deslinde da controvérsia repousa em determinar se à época da ocorrência do fato gerador do imposto exigido, a autuada se enquadrava como sujeito passivo da obrigação tributária.

Neste sentido, inicialmente mister ponderar que o Decreto-Lei nº 5.844/1943, mais precisamente em seus artigos 97 e 100, utilizados como esteios do Acórdão recorrido, contemplava a questão de maneira genérica, ou seja, uma obrigação geral de retenção pela fonte pagadora, do imposto de renda nas hipóteses de remessa, pagamento ou entrega de rendimentos a residente no exterior, senão vejamos:

“ Art. 97. Sofrerão o desconto do impôsto à razão de 15% os rendimentos percebidos. [\(Redação dada pela Lei nº 154, de 1947\)](#)

a) pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no estrangeiro; [\(Vide Lei nº 154, de 1947\)](#)

[...]

Art. 100. A retenção do imposto, de que tratam os arts. 97 e 98, compete à fonte, quando pagar, creditar; empregar, remeter ou entregar o rendimento. [\(Vide Lei nº 9.249, de 1995\)](#)

Parágrafo único. Excetua-se os seguintes casos, em que competirá ao procurador a retenção:

a) quando se tratar de aluguéis de imóveis;

b) quando o procurador não der conhecimento à fonte de que o proprietário do rendimento reside ou é domiciliado no estrangeiro. [...]”

Em que pese à discussão a propósito da aplicabilidade de aludidos dispositivos legais ao caso vertente, matrizes legais dos artigos 682 e 685 do RIR/1999, na forma que pretende fazer crer o Acórdão recorrido, o certo é que após a edição da Lei nº 9.249/1995, especialmente em seu artigo 18, o ganho de capital dos residentes no exterior passou a ser equiparado ao dos residentes no Brasil, como segue:

“Art. 18. O ganho de capital auferido por residente ou domiciliado no exterior será apurado e tributado de acordo com as regras aplicáveis aos residentes no País.”

Nessa toada, a partir da edição da Lei nº 9.249/95, **de forma específica**, os rendimentos decorrentes de ganho de capital de residente ou domiciliado no exterior, na alienação de bens situados no Brasil, devem observância ao regramento aplicável aos residentes neste País, não se cogitando, portanto, na responsabilidade do adquirente, na condição de fonte pagadora, de efetuar a retenção do imposto de renda em comento, uma vez não vir contemplado na norma legal retro aludida obrigação.

Melhor elucidando, a norma legal que passou a regular a matéria não trouxe em seu bojo a obrigação de retenção na fonte, rechaçando, portanto, a responsabilidade da recorrente inscrita no Auto de Infração sob análise.

Por sua vez, confirmando a inexistência de dispositivo legal específico contemplando a obrigação de retenção do imposto de renda na fonte nas hipóteses de ganho de capital de não residentes no País, na condição de adquirente, em 30/10/2003, fora publicada Medida Provisória nº 135, posteriormente convertida na Lei nº 10.833, de 29/12/2003, que em seu artigo 26 estabelece o seguinte:

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

A corroborar a pretensão da contribuinte, registra-se que a própria exposição de motivos da Medida Provisória nº 135/2003 é por demais enfática no sentido de que referida norma representaria uma alteração no regime jurídico quanto ao tema, destacando que *“atualmente cabe ao alienante a apuração e recolhimento do tributo”*, consoante se positiva do excerto abaixo citado:

*“21. O art. 24 tem por objetivo reduzir a possibilidade de não pagamento pelo contribuinte não-residente do imposto de renda incidente sobre os ganhos de capital apurados na alienação de seus bens localizados no Brasil, pois **atualmente cabe ao alienante a apuração e recolhimento do tributo**, o que dificulta a fiscalização do cumprimento da obrigação tributária, sobretudo pela não-residência do contribuinte em território nacional. [...]”*

A propósito da matéria, o ilustre Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, nos autos do processo nº 16327.003072/2002-36, reforça a tese aventada pelo contribuinte,

conforme se extrai do voto condutor do Acórdão nº 104-22.281, ora adotado como paradigma, de onde peço vênia para transcrever ementa e excerto, *in verbis*:

“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1999

Ementa: GANHO DE CAPITAL. ALIENANTE, RESIDENTE NO EXTERIOR, DE BENS LOCALIZADOS NO PAIS. RESPONSABILIDADE PELO PAGAMENTO DO IMPOSTO — Após a vigência da Lei nº 9.249, de 1995, e antes da Lei nº 10.833, de 2003, o imposto sobre o ganho de capital na alienação de bens localizados no Brasil, por alienante residente no exterior, deveria ser recolhido pelo procurador do alienante. Não havia previsão legal para a retenção e recolhimento do imposto pelo adquirente.

Recurso Voluntário Provido.

[...]

Voto

[...]

De início, cumpre deixar assentado que a situação fática que enfrentamos neste processo é a de alienação de bens localizados no Brasil, por alienante residente no exterior (Fortblanc Serviços S/A), para adquirente residente no Brasil (Banco ABN AMRO REAL). A autoridade lançadora indicou o adquirente como sujeito passivo, na condição de responsável, com fundamento precisamente no fato de o alienante ser residente no exterior.

[...]

Dito isso, passo ao exame da alegação preliminar de erro na identificação do sujeito passivo com base na alegação de que à época dos fatos o adquirente não era responsável pela retenção e pagamento do imposto. Sustenta a Recorrente, em síntese, que não há dispositivo de lei que atribua ao adquirente a responsabilidade pela retenção na fonte do imposto de renda sobre o ganho de capital no caso de o alienante ser residente no exterior.

A autuação e a decisão de primeira instância, por sua vez, fundamentam a exigência no art. 685 do RIR/99, a seguir reproduzido:

[...]

Tanto a autoridade lançadora quanto a decisão de primeira instância anotam que o § 2º, ao mencionar o inciso II, quer se referir, na verdade, ao inciso I, "b", posto ser essa a única hipótese que daria sentido ao dispositivo; que, portanto, haveria um erro na redação do referido artigo, o qual, todavia, argumentam, não retiraria sua eficácia.

A Recorrente, por sua vez, rejeita esse argumento e insiste em que não há base legal para a autuação, posto que não existia

à época dos fatos, lei que previsse a responsabilidade do adquirente pela retenção do imposto.

Feitas essas considerações iniciais, e sem prejuízo da discussão sobre a ocorrência, ou não, do referido erro na redação do § 2º do art. 685 do RIR/99, examinaremos em seguida o cerne do argumento da defesa no que se refere à alegação de ilegitimidade passiva por ausência de lei que estabeleça a responsabilidade do adquirente.

É cediço, que a sujeição passiva tributária, ou mais especificamente, como neste caso, a responsabilidade tributária, deve ser expressamente prevista em lei. É o núcleo do princípio da legalidade e é norma expressamente prevista no art. 121 do CTN, a saber:

[...]

Também é evidente e dispensa maiores comentários, que o Regulamento do Imposto de Renda, como norma complementar que é, destinada apenas a consolidar e sistematizar a legislação, não pode inovar o ordenamento jurídico tributário e, muito menos, criar obrigação, devendo observar a moldura da lei.

Vale ressaltar que até a edição da Medida Provisória nº 135, de 2003, convertida na Lei nº 10.833, de 2003, não havia dispositivo de lei, em sentido estrito, que atribuísse, expressamente, a responsabilidade do adquirente pela retenção do imposto sobre o ganho de capital, no caso de alienante residente no exterior ou em qualquer outra situação. Nenhum dos dispositivos de lei referidos na fundamentação legal tem tal previsão.

O que havia era a atribuição genérica da responsabilidade da fonte pagadora pela retenção do Imposto de Renda no caso de remessa, pagamento, entrega, etc, de rendimentos a residente no exterior. Essa previsão está na legislação do Imposto de Renda no Brasil desde o Decreto nº 5.844, de 1943, saber:

[...]

Parece claro que é essa previsão genérica, aliás, mencionada expressamente com matriz legal dos artigos 682 e 685 do RIR/99, que dava fundamentos ao dispositivo do Regulamento que atribuía responsabilidade ao adquirente, na qualidade de fonte pagadora.

Ocorre que o art. 18 da Lei nº 9.249, de 1995, igualou o tratamento tributário do ganho de capital dos residentes no exterior ao dos residentes no Brasil, e que não prevê a hipótese de retenção na fonte, a saber:

[...]

Logo, a partir da Lei nº 9.249, de 1995, não mais havia a responsabilidade do adquirente, como fonte pagadora, de proceder à retenção do imposto na fonte sobre o ganho de

capital auferido por residentes no exterior, pela simples razão de que não mais havia a previsão de incidência do imposto na fonte nesses casos.

Somente com a edição da Medida Provisória nº 135, de 2003, convertida na Lei nº 10.833, de 2003, é que se passou a ter previsão legal específica de retenção do imposto na fonte, no caso de ganho de capital de não residentes, com responsabilidade do adquirente pela retenção e recolhimento do Imposto. É o que se extrai do art. 26 da referida Lei:

É esse, pelo menos, o entendimento da própria Secretaria da Receita Federal, manifestado por meio dos seus atos normativos. Com efeito, a partir da edição da Lei nº 9.249, de 1995 e antes da Lei nº 10.833, de 2003, em nenhuma das Instruções Normativas editadas pela Secretaria da Receita Federal havia a previsão da responsabilidade do adquirente na hipótese sob exame, diferentemente do que veiculado nas Instruções Normativas editadas antes da lei nº 9.249, de 1995 e depois da Lei nº 10.833, de 2003. Vejamos as Instruções Normativas nº 31/1996 (art. 41), nº 48/1998 (art. 26) , 73/1998 (art. 27), 84/2001 (art. 84) e 208/2002 (art. 27):

[...]

Por outro lado, como já mencionado, antes da vigência da Lei nº 9.249, de 1995 a Instrução Normativa SRF nº 39, de 1993 previa que a fonte pagadora, no caso, o adquirente, seria o responsável pela retenção e recolhimento do imposto sobre o ganho de capital, no caso de alienante residente no exterior, a saber:

[...]

Da mesma forma, após a edição da Lei nº 10.833, de 2003, como não poderia deixar de ser, os atos normativos da Secretaria da Receita Federal passaram a prever a responsabilidade do adquirente pela retenção e recolhimento do imposto. É o que se vê da Instrução Normativa SRF nº 407, de 2004, no seu art. 1º, verbis:

[...]

De todo o exposto, é forçoso concluir que, em relação ao período objeto do lançamento, o ano de 1999, não pesava sobre o adquirente, por absoluta falta de previsão legal, específica ou genérica, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto de Renda sobre o ganho de capital, na hipótese de alienante residente no exterior ou qualquer outra situação. [...]"

No mesmo sentido, a 2ª Turma da DRJ em Brasília, ao analisar o processo nº 14041.000424/2004-34, idêntico ao presente, afastou a legitimidade passiva do contribuinte, adotando como fundamento à sua empreitada os argumentos sintetizados na seguinte ementa:

“Legitimidade passiva

De acordo com os art. 26 e 27 da Instrução Normativa SRF nº 73/98 a alienação de bens e direitos situados no Brasil realizada por residente no exterior está sujeita à tributação definitiva sob

a forma de ganho de capital. O recolhimento do imposto sobre o ganho de capital deverá ser efetuado na data da alienação, sendo responsável o alienante ou o seu procurador.”

Em face de recurso de ofício interposto pela autoridade julgadora de primeira instância, a então 6ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes entendeu por bem manter a decisão encimada, nos termos do Acórdão nº 106-15.151, assim ementado:

“IRRF. SUJEITO PASSIVO DO IMPOSTO - O ganho de capital apurado pelo residente e domiciliado no exterior está sujeito à tributação definitiva e o responsável pelo recolhimento do imposto é o alienante ou o seu procurador.”

Na esteira desse mesmo entendimento, esta 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em Sessão de 21/03/2012, por unanimidade de votos, afastou a legitimidade passiva, ou seja, a responsabilidade do adquirente pelo recolhimento do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital na alienação de bens localizados no Brasil, por alienante residente no exterior, firmando a tese que o sujeito passivo seria o alienante ou seu procurador, consoante se positiva do Acórdão nº 9202-02.052, da lavra do nobre Conselheiro Manoel Coelho Arruda Junior, exarado nos autos do processo nº 10980.004358/2007-53, com a ementa abaixo transcrita:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF

Exercício: 2002

GANHO DE CAPITAL. ALIENANTE, RESIDENTE NO EXTERIOR, DE BENS LOCALIZADOS NO PAIS. RESPONSABILIDADE PELO PAGAMENTO DO IMPOSTO.

Após a vigência da Lei nº 9.249, de 1995, e antes da Lei nº 10.833, de 2003, o imposto sobre o ganho de capital na alienação de bens localizados no Brasil, por alienante residente no exterior, deveria ser recolhido pelo procurador do alienante. Não havia previsão legal para a retenção e recolhimento do imposto pelo adquirente.

Recurso especial provido.”

Partindo dessas premissas, em razão da absoluta falta de previsão legal específica para a responsabilização do adquirente residente no exterior pelo recolhimento do imposto de renda na fonte incidente sobre o ganho de capital na alienação de bens situados no Brasil, impõe-se reconhecer a ilegitimidade passiva da recorrente e, por conseguinte, a improcedência do feito, na linha da jurisprudência firmada nesta instância administrativa.

Por todo o exposto, estando o Acórdão recorrido em dissonância com os dispositivos legais que regulamentam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE E DAR-LHE PROVIMENTO, afastando a sua legitimidade passiva, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

(Assinado digitalmente)

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira

EXCLUÍDO