



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

Processo nº 10730.004442/2002-12
Recurso nº 143.457 Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-00.686 – 2ª Turma
Sessão de 13 de abril de 2010
Matéria IRF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CONCESSIONÁRIA DA PONTE RIO-NITERÓI

Assunto: Imposto de Renda Retido na Fonte - IRFonte

IRFONTE - PAGAMENTO SEM CAUSA - ART. 61 DA LEI Nº 8.981, DE 1995 - LUCRO REAL - REDUÇÃO DE LUCRO LÍQUIDO - MESMA BASE DE CÁLCULO - INCOMPATIBILIDADE.

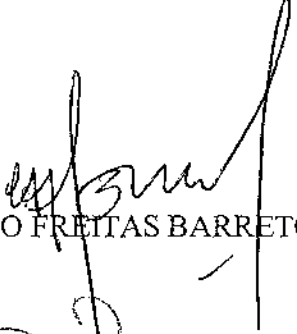
A aplicação do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, está reservada para aquelas situações em que o Fisco prova a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, desde que a mesma hipótese não enseje tributação por redução do lucro líquido, tipicamente caracterizada por omissão de receita ou glosa de custos/despesas, situações próprias da tributação do IRPJ pelo lucro real. Precedente da CSRF. Acórdão nº CSRF/04-01.094. Jul. 03/11/2008. Rel. Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro.

No caso concreto, por presunção, foi considerado omissão de receita o dinheiro creditado em conta bancária da empresa no dia 18/02/97. Assim, se houve receita omitida aumentou-se o lucro e exigiu-se IRPJ, CSLL, COFINS, PIS. Todavia, quando o dinheiro saiu do caixa da empresa para pagar, com juros, o valor que foi considerado receita omitida, tal importância não pode ser considerada pagamento sem causa, sob pena de efetivamente confirmar que não se tratava de receita omitida, mas sim empréstimo com obrigação de restituição dos valores.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar as preliminares e, no mérito, em negar provimento ao recurso por impossibilidade, no caso, de aplicação do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, com a presunção legal do art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996. Vencidos os conselheiros Caio Marcos Candido, Julio César Vieira Gomes, Francisco Assis de Oliveira Junior e Carlos Alberto Freitas Barreto. O conselheiro Caio Marcos Candido apresentará declaração de votos.


CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente


MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA - Relator

EDITADO EM: 14 MAIO 2010

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Caio Marcos Candido, Gonçalo Bonet Allage, Julio César Vieira Gomes, Manoel Coelho Arruda Junior, Moises Giacomelli Nunes da Silva, Francisco de Assis Oliveira Junior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

I – Síntese das alegações fáticas:

Pelo que narra a autuada, a questão relacionada à matéria fática de que trata este recurso pode ser sintetizada por meio dos seguintes eventos:

1º) As Empresas Camargo Correa e Andrade Gutierrez constituíram uma sociedade de propósito específico, com capital inicial de R\$ 3.240.000,00, para explorar, mediante cobrança de pedágio, a concessão da Ponte Rio-Niterói. Dita empresa foi constituída sob a denominação social de Concessionária da Ponte Rio Niterói;

2º) Na licitação vencida pelo consórcio acima referido havia previsão de que antes do início da cobrança dos pedágios deviam ser executadas obras e manutenção pelo período de seis meses;

3º) A assinatura do contrato para exploração deu-se em 29/12/94. Todavia, em face de questionamento do Tribunal de Contas, o início da vigência do contrato foi deslocado para 01/06/95;

4º) Diante do deslocamento do início da vigência do contrato, a previsão de início de receita com cobrança de pedágios que era junho de 1995 passou para janeiro de 1996;

5º) Após o início das obras que se deu em 01/06/95, uma concorrente, em 23/06/95, impetrou mandado de segurança suspendendo a execução das obras, permanecendo,

todavia, segundo relato da recorrida, sua responsabilidade com as despesas de manutenção e conservação da Ponte, sem poder obter a receita dos pedágios;

6º) Em 29/12/95, em face de decisão judicial, diz a recorrida que foi possível o reinício das obras. Assim, o início da cobrança dos pedágios previsto inicialmente para 29/06/95, somente veio a ocorrer em 17/08/96, ou seja, 17 (dezesete) meses após o contrato firmado em 24/12/1994;

7º) Diz a recorrida que para fazer frente às despesas geradas por situações não previstas, em 20/10/95 foi obrigada a recorrer a empréstimo junto ao Bamerindus, no valor de R\$ 2.000.000,00;

8º) Em 04/01/96 o empréstimo acima referido foi renovado por um valor total de R\$ 3.000.000,00, com vencimento em 03/04/96;

9º) Em 15/02/96, época em que ainda não tinha a receita dos pedágios, diz a recorrida que, para continuar operando, assumiu dívida de US\$ 7.088.081,00, com a BV Trading S/A, com vencimento em 17/02/97;

10º) Em 12/04/96, antes do início da receita proveniente dos pedágios, a recorrida também assumiu dívida de US\$ 2.052.653,39, com o Banco Lloyds S/A, com vencimento em 07/04/97;

11º) Segundo a recorrida, diante da premência de recursos para pagar as dívidas referidas nos itens anteriores, “que em momento algum foram impugnadas pela Fiscalização”, aceitou a **“proposta de operação estruturada”** oferecida pelo Banco SAFRA S/A, que implicava na obtenção de empréstimo de US\$ 9.500.000.00 com juros de 9,7% ao ano, época em que os empréstimos internos estavam cobrando juros de 64% ao ano (destaques da recorrida);

12º) A operação acima referida foi autorizada pelo Conselho de Administração da recorrida, composto por membros das Construtoras Camargo Correa e Andrade Gutierrez, sendo tal ata registrada na Junta Comercial;

13º) Segundo a recorrida, a proposta apresentada pelo Banco Safra tratava-se de **“operação estruturada”**, isto é, aquela operação que, quando é concluída, todas as suas etapas intervenientes já estão previamente de acordo. Assim, o empréstimo ofertado pelo Banco Safra, com juros de 9.7% ao ano, contra juros de 64%, praticados no mercado interno, deu-se nos seguintes moldes:

- a) Em 18/02/97 a recorrida firmou contrato com o Banco Safra, com sede nas Bahamas, no valor de US\$ 9.500.000.00, vencendo o principal em 18/08/97;
- b) Por ordem da recorrida e por fazer parte da operação estruturada, os recursos emprestados pelo Banco Safra foram entregues diretamente ao Credit Lyonnais S/A (Uruguai);
- c) No mesmo dia, isto é, em 18/02/97, os recursos entregues ao Credit Lyonnais S/A (Uruguai), por solicitação da recorrida e por fazer parte da

operação estruturada oferecida pelo Banco Safra, foram usados para aquisição de notas do Tesouro norte-americano, denominados *T-bills*

- d) A recorrida, diante da operação oferecida pelo Banco Safra, tornou-se titular dos *T-bills*, no Uruguai. Assim, na mesma data, vendeu estes títulos no Brasil às empresas Propex Comercial Interamericana Ltda e Holdmi Agropecuária e Participações Ltda.
- e) A Propex comprou títulos no valor de R\$ 4.945.188,00 e a Holdmi no valor de R\$ 4.450.000,00 e depositaram os seguintes valores na conta da autuada:

Data	Banco de origem	c/c Autuada Bco. Safra	Remetente	Histórico	Valor R\$
18/02/97	Sudameris	033.133-0	Propex	Cheque 737365-4	850.000,00
18/02/97	Sudameris	033.133-0	Propex	Doc 3330366	4.095.188,00
18/02/97	Sudameris	033.133-0	Holdmi	Ordem de crédito 10221239	4.950.000,00

II – Síntese das autuações:

Conforme demonstra o processo nº 10730.04441/2002-60, cujo acórdão da Primeira Câmara também foi debatido durante o julgamento, a fiscalização não aceitou a tese de empréstimo e posterior compra e venda de *T-bills* e tributou os valores creditados na conta bancária da recorrida como omissão de rendimento caracterizada por depósito bancário de origem não comprovada. Ao efetuar remessas ao exterior a título de juros e de amortização do alegado empréstimo, os recursos foram tributados como pagamento sem causa, com base nas seguintes razões que transcrevo a partir da fl. 36 do Termo de Verificação Fiscal:

a) Intimada a esclarecer a origem dos recursos das operações e os respectivos beneficiários das remessas para o exterior, a Fiscalizada alega que as quatro operações realizadas correspondem a:

1.a - Pagamento de juros no montante equivalente a R\$ 603.937,85, havendo a Intimada retido e recolhido o imposto de renda na fonte no importe de R\$ 90.590,68, conforme evidencia o DARF anexo, do que resultou o valor líquido de R\$ 513.347,17, remetido para o exterior;

2. a - Pagamento de juros equivalentes a R\$ 551.490,56, tendo sido o imposto de renda na fonte de R\$ 82.723,35, recolhido pelo próprio Banco Safra S/A, conforme evidenciam o extrato de conta corrente e o comprovante do recolhimento do imposto na fonte anexos, fornecido por esse Banco, do que resultou o montante líquido de R\$ 468.767,21, remetido para o exterior;

3.a - Pagamento de juros equivalentes a R\$ 899.335,75, havendo a Intimada retido e recolhido o imposto de renda na fonte, no importe de R\$ 134.900,36, conforme evidencia o DARF anexo, do que resultou o montante líquido de juros de R\$ 764.435,39. Adicionalmente, esta operação envolveu, ainda, a quantia de R\$ 592.100,00, destinada à amortização de parte do principal mutuado, daí resultando o total de R\$ 1.356.535,39, que foi a quantia remetida para o exterior;

4.a - Pagamento de juros equivalentes a R\$81.188,85 havendo a Intimada retido e recolhido o imposto de renda na fonte de R\$12.178,33, conforme evidencia o DARF

em anexo; simultaneamente, esta operação abrangeu, ainda, a quantia de R\$ 10.694.700,001 equivalente ao saldo remanescente do principal mutuado, e que naquele ato foi quitado, tendo sido então remetida para o exterior a quantia total de R\$ 10.763.710,52.

Segundo o relatório fiscal, “a Fiscalizada apresentou contratos (notas promissórias avalizadas) firmadas pelo Banco Safra (Bahamas) Limited, entretanto não apresentou o indispensável Certificado de Registro no Banco Central inerente a operações de empréstimos no exterior.

Assim, as importâncias transferidas para o exterior foram tributadas como pagamento sem causa, nas seguintes datas e valores:

Data	Vr.Transferência	Vr.Reajustado(x 0,65)
15/08/1997	513.347,17	789.764,87
12/02/1998	468.767,21	721.180,32
13/08/1998	1.356.535,39	2.086.977,52
04/09/1998	10.763.710,52	16.559.554,65

Prossegue a descrição dos fatos mencionando que “as remessas de que se tratam foram realizadas como transferências do ativo (disponibilidades no exterior), em nome da própria fiscalizada, através de Conta CC5, não sendo registrado em sua contabilidade como valor disponível no exterior, caracterizando tal fato redução de seu ativo, uma vez que fica configurado o pagamento sem causa e/ou operação não comprovada”.

A matéria está relacionada a fatos geradores ocorridos em 15/08/97; 12/02/1998 13/08/1998 e 09/09/1998 (fl. 29/30) e a notificação do lançamento, com multa qualificada, deu-se em 25/09/2002 (fl. 71).

Apresentada impugnação, a DRJ julgou procedente o lançamento sendo que desta decisão a Fiscalizada apresentou recurso.

III – Síntese da decisão recorrida:

Examinando o mérito (fl. 1.664 – vol. IX), os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, conforme ementa abaixo transcrita, decidiram dar provimento parcial ao recurso para excluir da exigência o item 2 do Auto de Infração (IRRF sobre pagamento sem causa/operação não comprovada), vencidos os Conselheiros Pedro Paulo Pereira Barbosa, Maria Beatriz Andrade de Carvalho e Maria Helena Cotta Cardozo, que negavam provimento ao recurso.

Ementa:

TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVA DE FONTE - REMESSA PARA O EXTERIOR - EMPRÉSTIMO - OPERAÇÃO COM T BILL'S - SIMULAÇÃO - PAGAMENTO SEM CAUSA - ART. 61 DA LEI Nº 8.981 DE 1995 - PROVA - Comprovada a operação pelo contribuinte com documentos hábeis e idôneos e não havendo contra-prova da fiscalização, ainda que indiciária, a fundamentar o lançamento, descabe a autuação.

....

IRFONTE - PAGAMENTO SEM CAUSA - ART. 61 DA LEI Nº 8981 DE 1995 - LUCRO REAL - REDUÇÃO DE LUCRO

LÍQUIDO - MESMA BASE DE CÁLCULO - INCOMPATIBILIDADE - A aplicação do art. 61 está reservada para aquelas situações em que o Fisco prova a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, desde que a mesma hipótese não enseje tributação por redução do lucro líquido, tipicamente caracterizada por omissão de receita ou glosa de custos/despesas, situações próprias da tributação do IRPJ pelo lucro real.

Recurso parcialmente provido.

Da decisão acima referida, a Fazenda Nacional foi intimada em 17/07/2007 (fl. 1.794 – Vol. IX) e em 31/07/2007, protocolizou o recurso de fls. 1.855 a 1.871, com fundamento no artigo 7º, inciso I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, vigente à época, alegando, em síntese:

(I) Nulidade da decisão recorrida por incompetência da Quarta Câmara para conhecer e julgar a matéria.

(II) Que vários indícios apontam para a ocorrência de simulação de atos praticados pela autuada com o escopo de fugir do pagamento do IRRF, senão vejamos:

(II.a) Coincidência de datas – em 18 de fevereiro de 1997, a autuada teria celebrado o contrato de mútuo e no mesmo dia adquirido no Banco Credit Lyonnais (Uruguay) S.A Notas do Tesouro Norte-Americano (T'Bills), utilizando os recursos do mencionado empréstimo e nesta data alienado a duas sociedades empresariais domiciliadas no Brasil.

(II.b) Inexistência do registro do empréstimo no Banco Central do Brasil.

(II.c) Vícios nos documentos apresentados pela contribuinte para comprovar o empréstimo – foram omitidos diversos dados no título representativo do mútuo, tais como nomes por extenso, títulos, nível de autorização, referências, procuração, referente às pessoas que assinaram pela instituição financeira.

(II.d) Vícios nos documentos apresentados pela contribuinte para comprovar a compra dos T'Bills – não consta do contrato de aquisição desses títulos a autenticação do Notário Público e muito menos consta a legalização consular do Consulado Geral do Brasil em Montevidéu.

(II.e) Falta de apresentação à autoridade autuante de outros documentos de comprovação do empréstimo e da aquisição dos títulos – o sujeito passivo não apresentou à autoridade autuante quaisquer outros documentos que evidenciassem a ocorrência das operações descritas.

(II.f) Falhas na documentação apresentada ao “adido” à impugnação, pois tais documentos ou não estão autenticados ou, apesar de estarem autenticados, estão desacompanhados do documento original objeto de tradução e,

(II.g) Falta de contabilização da alienação dos T -Bills.

(III) Que é possível a tributação do IRPJ com a fundamentação na presunção de omissão de receitas decorrente da constatação de depósitos bancários cujos valores não tenham origem comprovada (art. 42 da Lei 9.430/96), bem como a tributação pelo IRF, à alíquota de trinta e cinco por cento, de todo o pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado e dos pagamentos efetuados ou dos recursos entregues a terceiros,

assim como na hipótese de que trata o § 2º do artigo 74 da Lei nº 8.383, de 1991 (art. 61 da Lei nº 8.981/95).

(IV) Que os fatos praticados pela autuada constituem o suporte fático previsto no artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1995, para a incidência da tributação pelo IRRF à alíquota de trinta e cinco por cento.

O recurso foi admitido por meio do despacho de fl. 2.022 a 2.024 (Vol. X), sendo que a parte recorrida apresentou as contra-razões de fls. 2.035 a 2.071, alegando, em preliminar, o não conhecimento do recurso visto que o artigo 7º, I, § 1º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, para admissibilidade do recurso, além da tempestividade, exige mais três requisitos, quais sejam:

- a) Que a decisão seja contrária à Fazenda Nacional;
- b) Que a decisão não seja unânime; e,
- c) Que a decisão seja contrária à Lei ou à evidência da prova.

Utilizando-se dos precedentes de que tratam os acórdãos CSRF/01-04.489 e CSRF/01-04.776 de 01/12/2003, com ementas abaixo transcritas, diz a recorrida que “o Procurador não pode fundamentar seu recurso no simples fato de que a decisão prolatada foi contrária à Fazenda, não ter sido unânime, pois é necessário que o recorrente demonstre cabalmente que a decisão objeto do recurso foi contrária à lei ou a evidência da prova.”

Ementa:

“RECURSO ESPECIAL – CONHECIMENTO – Não pode ser conhecido, por falta de objeto, o recurso que não demonstra contrariedade à lei e, portanto, desatende os pressupostos regimentais de admissibilidade.” (AC. CSRF/01-04.489, de 2003)

Ementa:

RECURSO ESPECIAL – REQUISITO DE ADMISSIBILIDADE – Somente é cabível a interposição de recurso especial, no caso de julgamento contrário à lei ou à evidência da prova, de decisão não unânime de Câmara de Conselho de Contribuintes. Não se conhece do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional quando não preenchidos os pressupostos para sua admissibilidade.” (AC. CSRF/01-04.776, de 01/12/2003)

Em relação ao mérito, a recorrida alicerça suas contrarrazões nos fundamentos do acórdão recorrido transcrevendo-os longamente nos pontos em que demonstra as razões pelas quais formou convencimento quanto à comprovação da operação pelo contribuinte com documentos hábeis e idôneos sem a existência de contra-prova da fiscalização, ainda que indiciária, a fundamentar o lançamento.

Síntese das alegações sustentadas na tribuna:

a) Pela recorrente:

Sustentou a recorrente que em momento algum foi apresentado qualquer documento que comprovasse que a recorrente era proprietária dos T-Bills e que estivessem em sua posse ou custódia. Argumenta, ainda, que não houve registro da referida operação junto ao Bacen.

b) Pela recorrida:

Sustentou a parte recorrida que a operação junto ao Banco Safra existiu, tanto isto é verdadeiro que o dinheiro foi creditado na conta corrente da recorrida junto ao próprio Banco e foi utilizado para pagar as dívidas da empresa, em valor superior a sete milhões de dólares, reconhecidas pela autoridade fiscal. Argumentou, ainda, que a ausência de um registro não afeta a existência da operação efetivamente realizada.

É o relatório.



Voto

Conselheiro MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Relator

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 15, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria nº 147, de 25 de junho de 2007, do Ministro da Fazenda. Foi interposto por parte legítima e está devidamente fundamentado. Assim, passo ao exame da matéria.

Das questões preliminares:

Quanto ao argumento da parte recorrida de que à luz do artigo 7º, I, do RICSRF, vigente à época, o recurso especial só pode ser admitido se preenchidas três condições, quais sejam: (i) que a decisão seja contrária à Fazenda Nacional; (ii) que a decisão não seja unânime; e (iii) que a decisão seja contrária à Lei ou à evidência da prova, *é preciso ter presente que somente com o recebimento do recurso especial e o seu consequente conhecimento, pode a instância especial dizer se o acórdão recorrido contrariou ou não a lei ou evidência da prova*. O que a parte recorrente deve demonstrar, em caso de contrariedade à lei, são os fundamentos pelos quais sustenta sua tese. Por outro lado, a lei apontada como contrariada deve ter sido tratada no acórdão recorrido.

Os requisitos de admissibilidade do recurso especial, no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, no regimento anterior que vigia à época da interposição do recurso seguia, em parte, os mesmos parâmetros para admissibilidade do Recurso Especial contido na alínea “a” e “c”, do inciso III, do art. 105, da Constituição Federal, tendo como diferença, entretanto, que no caso da CSRF, em se tratando de Recurso da Fazenda Nacional, era possível o reexame da prova para, a partir dela, formar convicção se a decisão recorrida é ou não contrária à lei ou à prova existente nos autos.

Sobre o tema, a lição de José Carlos Barbosa Moreira¹ trilha na seguinte linha:

(...)

“Ora, limitando o discurso, commoditatis causa, à hipótese de contrariedade à lei federal, não há quem não perceba que, tomada a Constituição ao pé da letra, se teria conferido ao Superior Tribunal de Justiça atribuição intrinsecamente contraditória. Ele deveria julgar o recurso especial apenas nos casos em que a decisão recorrida houvesse contrariado lei federal; ou, em outras palavras: apenas nos casos em que o recorrente tivesse razão. Sucede que, para verificar se a lei federal foi mesmo contrariada, e portanto se assiste razão ao recorrente, o Superior Tribunal de Justiça precisa julgar o recurso especial! Quis iuris se, julgando-o, chega o tribunal à conclusão de que não se violou a lei, de sorte que o recorrente

¹ (1)MOREIRA, José Carlos Barbosa. Que significa “não conhecer” de um recurso? Revista da Academia Brasileira de Letras Jurídicas. Rio de Janeiro, Ano X, nº 9, 1º semestre de 1996, p. 193.

não tem razão? Literalmente entendido o texto constitucional, haveria o Superior Tribunal de Justiça andado mal em julgar o recurso: a decisão recorrida não contrariou lei federal, logo a espécie não se enquadra na moldura do artigo 105, II, letra, a... Mas como poderia o tribunal, a priori, sem julgar o recurso, adivinhar o sentido em que viria a pronunciar-se, na eventualidade de julgá-lo?

Eis o pobre Superior Tribunal de Justiça metido, sem culpa sua, em dilema implacável: diante do recurso especial, ou o julga, a fim de ver se a lei federal foi violada, e arrisca-se a, concluindo pela negativa, exceder os limites traçados pela Carta da República; ou então se abstém de julgá-lo e assume o risco de descumprir a atribuição constitucional, porque sempre era possível que a lei federal tivesse sido violada....”

No mesmo sentido, o Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário nº 298.694 (DJ de 23/04/2004), em que foi relator o Ministro Sepúlveda Pertence, em relação à Admissibilidade, assim decidiu:

“Ementa:

I -

II – Recurso extraordinário: letra “a”: alteração da tradicional orientação jurisprudencial do STF, segundo a qual só se conhece do RE, “a”, se for para dar-lhe provimento: distinção necessária entre o juízo de admissibilidade do RE, “a” – para o qual é suficiente que o recorrente alegue adequadamente a contrariedade pelo acórdão recorrido de dispositivos da Constituição nele pré-questionados – e o juízo de mérito, que envolve a verificação da compatibilidade ou não entre a decisão recorrida e a Constituição, ainda que sob prisma diverso daquele em que se hajam baseado o Tribunal a quo e o recurso extraordinário”

Pela sua pertinência, transcrevo a seguinte passagem contida no voto condutor da admissibilidade do Recurso Extraordinário acima referido:

“A dificuldade, quando se cuida de RE pela letra a, parece decorrer do dogma de que, então, conhecido, deva ele necessariamente ser provido.

Ouso entender chegada a hora de rever máxima, construída por motivos pragmáticos, que tenho recordado.

*Já denunciada pelo notável Castro Nunes², a confusão entre a admissibilidade e o provimento do RE, a, tem sido objeto de crítica veemente e de inequívoca procedência de **Barbosa Moreira**³.*

Vale a longa transcrição do douto e lúdico juriconsulto:

² Castro Nunes. Teoria e Prática do Poder Judiciário, 1943, p. 356 ss.

³ José Carlos Barbosa Moreira – Comentários ao C. Pr. Civil, 10ª ed. Forense, v. V, nº 333, p. 609.



'Em hipótese alguma, é dado à Corte deixar de observar a necessária precedência do juízo de admissibilidade sobre o juízo de mérito, e menos ainda misturá-los. Sempre é de rigor, primeiro, apurar se o recurso é ou não admissível (quer dizer, cabível e revestido dos outros requisitos de admissibilidade), e por conseguinte se dele se há ou não de conhecer, no caso afirmativo, depois, já no plano do mérito, investigar se o recurso é ou não procedente (em outras palavras: se o recorrente tem ou não razão em impugnar a decisão do órgão inferior), e por conseguinte se se lhe deve dar ou negar provimento. Não obstante a técnica peculiar (e imprópria) usada pelo legislador constituinte, ao redigir a letra a do art. 102, nº III, e os dispositivos correspondentes em Constituições anteriores (cf., supra, o comentário n 319 ao art. 541), o julgamento dos recursos nela fundados há de obedecer à mesma sistemática, sem desprezar a distinção entre as duas etapas. É inadequada a maneira por que o Supremo Tribunal Federal costuma pronunciar-se acerca desses recursos, dizendo que deles "não conhece" quando entende inexistir a alegada infração. Desde que se examine a federal question suscitada pelo recorrente, isso significa que se julga o recurso de meritis, pouco importando que se acolha ou se repila a impugnação feita à decisão recorrida; em caso tais, o que se deve dizer é que se conheceu do recurso e, respectivamente, que se lhe deu ou negou provimento.

A praxe até agora adotada leva a conseqüências absurdas. Uma delas consiste em que, quando se manifesta divergência entre os Ministros, os que reconhecem a ofensa à Constituição dão provimento ao extraordinário, enquanto os que negam declaram "não conhecer" do recurso; ora, tomados os votos ao pé da letra, estar-se-ia diante de deliberação sui generis, onde alguns votantes se encontram ainda no plano da preliminar, ao passo que outros já ingressam no do mérito...É impossível, a todas as luzes – e vem a pêlo recordar a norma do art. 560, caput, do Código -, que se invistam ambos os planos ao mesmo tempo!

Ademais, ao ângulo prático, surgem corolários de extrema gravidade, como por exemplo, o que ocorre quando tenha havido adesão. Se o Supremo Tribunal Federal, resolvendo a questão federal em sentido contrário ao pleiteado pelo recorrente principal, disser (com locução imprópria) que não conhece do recurso, ficará impedido, no rigor da lógica, de apreciar o extraordinário adesivo. Ora, a não ser que faltasse a este mesmo algum requisito de admissibilidade, o recorrente adesivo tinha o direito de ver julgado no mérito o seu recurso, desde que admissível (embora não necessariamente fundado) o do litigante adverso. Da forma como se expressa a Corte, uma de duas: ou se prejudica o recorrente adesivo, deixando de conhecer-se do seu recurso em casos em que todos os pressupostos do conhecimento estarão satisfeitos, ou então, para evitar o prejuízo, terá de conhecer-se do recurso adesivo apesar de não se ter conhecido do principal, sempre que essa decisão de não conhecimento (ou antes, sempre que essa decisão dita inadequadamente de não conhecimento) haja apreciado a federal question que o recorrente principal suscitara. Em mais de um julgamento, optou o Supremo Tribunal Federal pela segunda solução, buscando apoio em suposta distinção entre não conhecimento por motivo de ordem processual e não conhecimento por motivo de mérito. Menos mal para o recorrente adesivo; mas a construção padece de clamoroso artificialismo: por definição, "não conhecer" de um recurso significa, nada mais, nada menos, que abster-se de examinar-lhe o mérito, de sorte que "não conhecimento por motivo de mérito" constitui pura contradição nos termos, em que é constrangedor ver incidir a mais alta corte judiciária do país.'

No caso dos autos, alega a recorrente de que os fatos praticados pela autuada constituem o suporte fático previsto no artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1995, para a incidência da tributação pelo IRRF à alíquota de trinta e cinco por cento. Desta forma, conheço do recurso para, com base na prova dos autos, analisar os fatos praticados pela recorrida e, a partir de tal análise e demais questões jurídicas que envolvem o tema, decidir se estamos ou não diante de suporte fático sobre o qual incide o artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1995.

Assim, conheço do recurso e passo a apreciar a alegação de nulidade do julgado recorrido fundada na tese de falta de competência da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes para julgar da matéria.

Esta matéria, tanto em relação à competência, quanto em relação ao mérito, foi enfrentada pela então Quarta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais na sessão de 03 de novembro de 2008, no recurso número 104-144.45, relatado pela ilustre Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro. Na ocasião, por maioria de votos, decidiu o colegiado *“rejeitar a preliminar de incompetência da 4ª Turma, suscitada pelo Conselheiro Antonio Praga, vencidos Antonio Praga e Maria Helena Cotta Cardozo, que declinavam da competência para a 1ª Turma, entendendo tratar-se de lançamento conexo ao do IRPJ. No mérito, por maioria de votos, decidiu o colegiado NEGAR provimento ao recurso especial, vencidos os conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo e Antonio Praga, que davam provimento, entendendo o Conselheiro Praga, durante os debates, que o que devia ser cancelado era o auto de infração caracterizado pela alegada omissão de receita, permanecendo o IRFonte.*

No caso concreto, mantenho o mesmo posicionamento que adotei na sessão de 03 de novembro de 2008, quando do exame da matéria correspondente ao recurso acima referido. Na ocasião sustentei que o acórdão proferido pela Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes não era nulo e que a competência para julgar o recurso interposto era da Quarta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

O auto de infração, na parte que é objeto de recurso, tem como suporte fático a alegação de pagamento sem causa, sobre a qual devia incidir a exigência do imposto de renda na fonte. Trata-se de tributação prevista no artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1981 que independe da exigência ou não de COFINS, PIS, CSLL e IRPJ.

A propósito da tributação com base no artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1995, a norma dispõe “in verbis”:

Art. 61. Fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

§ 1º. A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do artigo 74 da Lei nº 8.383, de 1991. (grifei).

Não comprovada a causa, tributa-se na forma do caput do artigo 61 antes transcrito. Não se trata de situação que dependa de outro procedimento, razão pela qual a competência efetivamente é da Câmara que julgou a matéria.

Em face dos fundamentos acima elencados, sigo na mesma linha do precedente antes referido, julgamento do qual participei. Assim, **rejeito a preliminar de nulidade do acórdão** e passo ao exame do mérito para analisar os fatos praticados pela recorrida e, a partir de tal análise e normas jurídicas aplicáveis ao caso, decidir se estamos diante de suporte fático sobre o qual incide o artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1995.

No mérito:

Ao meu sentir, o julgamento do mérito passa pela análise da existência ou não dos seguintes fatos:

a) Se recorrida efetivamente, em 18/02/97, tomou empréstimo de US\$ 9.500.000.00, junto ao Banco Safra, com sede em Bahamas;

b) Se os valores tributados como pagamento sem causa destinavam-se ao pagamento do referido empréstimo.

Diante da alegação da recorrida de que mutuante e mutuária tenham se valido do que denominaram de “operação estruturada” para viabilizar o alegado empréstimo, o que deve ser analisado é se os recursos efetivamente foram creditados na conta da recorrente e, caso afirmativo, se saíram para pagamento do alegado empréstimo.

A operação descrita no relatório, quando do crédito dos recursos na conta da recorrida, conforme se depreende do processo nº 10730.004441/2002-60, foi tributada como depósito bancário de origem não comprovada. Agora, na saída destes recursos, que a recorrida alega que se referem ao pagamento do empréstimo e juros, estão sendo tributados como pagamento sem causa.

A questão a ser desvendada é se o dinheiro, independentemente dos procedimentos denominados de “operação estruturada”, vieram do Banco Safra e se saíram para o Banco Safra. Se assim o for estaremos diante de empréstimo, pois nos casos de omissão de receita caracterizada por depósito bancário de origem não comprovada não há devolução de recursos. Se quem faz o depósito bancário exige devolução do valor correspondente, com acréscimos ou não de juros, se está diante de empréstimo de recursos financeiros.

No entanto, antes de me aprofundar nas questões acima, peço vênias ao Colegiado para transcrever os fundamentos do voto vencedor no julgamento do recurso interposto no processo nº 10730.004441/2002-60, em que o ilustre Conselheiro Caio Marcos Cândido, neste ponto, foi designado para fazer o voto vencedor e assim fundamentou sua decisão:

“Conselheiro CAIO MARCOS CÂNDIDO, Redator.

No julgamento do recurso voluntário nº 143.439, restou vencido o Conselheiro Relator, que dava provimento do recurso voluntário quanto as seguintes matérias:

“(i) omissão de receitas caracterizada por depósitos bancários sem comprovação da origem dos recursos;

(ii) encargos financeiros em moeda estrangeira e

(iii) importância de R\$ 474.161,64, a título de “outras despesas operacionais”.

Quanto ao item relativo à omissão de receitas, caracterizadas pelos depósitos bancários de origem não comprovada e dos decorrentes encargos com financiamento em moeda estrangeira, o presente voto faz coro com o conteúdo da Declaração de Voto apresentada pela ilustre Conselheira Sandra Maria Faroni, por terem sido aqueles argumentos os condutores da solução adotada por esta E. Câmara naquele julgamento. Com a vênua da Conselheira, tais argumentos são doravante, reproduzidos em seu cerne.

Que, como em outras operações semelhantes à ora sob análise, o lançamento teve supedâneo na acusação de omissão de receitas, apurada com base em depósitos bancários de recursos sem origem comprovada, os quais os contribuintes fiscalizados tentaram justificar como sendo oriundos de empréstimos obtidos em instituições financeiras, por suas agências no exterior (in casu, nas Bahamas). Como os depósitos se originaram de outras pessoas jurídicas no Brasil, informam que, com o crédito liberado no exterior foram adquiridos títulos do Tesouro Americano, os T – Bills, e, ato contínuo, tais títulos foram revendidos a pessoas jurídicas no Brasil, que aqui pagou o valor correspondente em reais.

A recorrente não registrou em sua contabilidade, nem a compra nem a venda dos títulos, mas apenas os empréstimos supra referidos.

Não consta dos contratos de compra e venda dos T – Bills apresentados com vista a comprovar a referida transação, o nome da instituição financeira custodiante. Tal instituição financeira tem de ser obrigatoriamente norteamericana e é quem assegura a identificação do proprietário dos títulos, através da confirmation.

Assim, as operações de compra e venda de títulos americanos indicados pela recorrente com vista a comprovar a origem dos depósitos em sua conta corrente, além de não estarem registrados em sua contabilidade, também não estão documentalmente provados. O contrato, por si só, sem estar corroborado por outros elementos, não é hábil para comprovar a aquisição dos títulos. Não há indicação nos contratos, da instituição financeira custodiante, nem foi indicada a corretora americana que intermediou as operações.

Não comprovada a compra e venda dos títulos públicos americanos, não restou comprovada a origem dos depósitos, caracterizando-se a hipótese legal de presunção de omissão de receitas, estatuída pelo artigo 42 da lei nº 9.430/1996.

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Não se pode olvidar que em se tratando de lançamento com base na presunção legal de omissão de receitas pela existência de depósitos bancários sem origem comprovada, inverte-se o ônus da prova, cabendo, portanto, ao contribuinte a prova da origem daqueles, e para isso, não serviram os documentos apresentados.

.....

Consta, ainda, da susocitada Declaração de Voto apresentada:

‘Conforme já registrei no voto condutor do acórdão nº 101-94.910, o fato de existirem operações envolvendo outras empresas e com a mesma concepção da presente (disponibilização dos recursos em agência de instituição financeira nas Bahamas, compra de títulos do Tesouro

Americano e venda no Brasil na mesma data, dando origem ao depósito em conta-corrente bancária) indica tratar-se de esquema pré-concebido com a participação de instituição financeira, para permitir a transferência para o exterior de recursos de origem não comprovada, dando-lhes uma roupagem de legalidade (pagamento de empréstimo). No caso, tanto poderia estar sendo acobertada a transferência de recursos de terceiros, tendo, a fiscalizada, concordado em participar da operação, como os recursos financeiros podem ser receita omitida pela própria fiscalizada. Isto há que ser provado em outra instância. Para a Receita Federal, entretanto, não há alternativa: subsumindo-se o fato à hipótese prevista na lei como presunção legal de omissão de receita, não há como deixar de formalizar a exigência.'

Pelo Exposto, deve ser mantida a autuação em relação a este subitem, na forma efetuada.

O voto vencedor de lavra do ilustre Conselheiro Caio Marcos Cândido, assim como os fundamentos da Conselheira Sandra Maria Faroni, acima transcritos, demonstra a atenção dispensada ao caso. Preocuparam-se, entre outros detalhes, com a possível omissão de receita da empresa autuada ou possível *"esquema pré-concebido com a participação de instituição financeira, para permitir a transferência para o exterior de recursos de origem não comprovada, dando-lhes uma roupagem de legalidade."* Diante do crédito dos recursos na conta da autuada, em agência junto ao Banco Safra, aqui no Brasil, refutando as provas apresentadas, a decisão acima referida presumiu tratar-se de omissão de receitas, tributando-os na forma do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

Quanto à possibilidade de presunção de omissão de rendimentos -, quando da entrada dos recursos - e da tributação como pagamento sem causa -, quando da saída para realizar o alegado pagamento de empréstimo tributado como omissão de receita caracterizada por depósitos bancário de origem não comprovada, em voto confirmado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, tendo como relatora a ilustre Conselheira Ivete Monteiro Pessoa, decidiu o colegiado, na composição da época, que não se pode tributar a saída dos referidos recursos, que saíram a título de pagamento, sob pena de se comprovar que efetivamente se está diante de contrato de mútuo e não pagamento sem causa. *Se havia um direito creditório não há pagamento sem causa.* Naquele julgamento, o qual acompanhei, a decisão pode ser sintetizada por meio da seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 1999.

IR FONTE - PAGAMENTO SEM CAUSA - ART. 61 DA LEI Nº. 8.981/95 - LUCRO REAL - REDUÇÃO DE LUCRO LÍQUIDO - MESMA BASE DE CÁLCULO – INCOMPATIBILIDADE.

- A aplicação do art. 61 está reservada para aquelas situações em que o fisco prova a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, desde que a mesma hipótese não enseje tributação por redução do lucro líquido, tipicamente caracterizada por omissão de receita ou glosa de custos/despesas, situações próprias da tributação do IRPJ pelo lucro real. *Recurso Especial do Procurador Negado. (Acórdão nº CSRF/04-01.094. Jul. 03/11/2008. Rel. Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro).*

Transcrita a ementa do precedente acima referido, retomo meu voto partindo das considerações feitas pelos ilustres Conselheiros Caio Marcos Cândido e Sandra Maria Faroni que, dentre outros detalhes não menos relevantes, preocuparam-se quanto à possibilidade de operações deste tipo tratar-se de *"esquema pré-concebido com a participação de instituição financeira, para permitir a transferência para o exterior de recursos de origem não comprovada, dando-lhes uma roupagem de legalidade."*

Quando se está diante de presunção, estamos frente a um fato que pode ser verdadeiro ou falso, mas que a lei o presume como verdadeiro. Por esta razão, nos casos de presunção, cabe ao julgador avaliar as peculiaridades do caso concreto para, com mais elementos do que o legislador, formar convicção acerca da matéria e fatos que lhes são postos. Neste sentido, tenho como incontroverso os seguintes fatos alegados por uma das partes e não impugnados pela outra:

- a) Existência da constituição de uma empresa com objetivo específico para explorar a concessão da Ponte Rio Niterói.
- b) Comprovação de que a referida empresa, em face de decisões relacionadas à licitação, não conseguiu iniciar seu faturamento na data prevista (29/06/95), só começando a obter receita dos pedágios em 17/08/96, isto é, um ano e dois meses após previsão inicial;
- c) Existência de empréstimo contraído em 20/10/95 junto ao Bamerindus, renovado em 04/01/96, com vencimento em 03/04/96.
- d) Dívida de US\$ 7.088.081,00, com a BV Trading S/A, com vencimento em 17/02/97;
- e) Assunção de dívida em 12/04/96, isto é, antes do início da receita proveniente dos pedágios, no valor de US\$ 2.052.653,39, com o Banco Lloyds S/A, com vencimento em 07/04/97;
- f) Créditos na conta corrente nº 033.1333-0, junto ao Banco Safra, em nome da recorrida, no valor de R\$ 9.895.188,00, no dia 18/02/97
- g) Transferência para o exterior, de valores a título de juros e principal, atribuído pela recorrida como sendo pagamento de empréstimo nas seguintes importâncias e datas:

Data	Vr.Transferência
15/08/1997	513.347,17
12/02/1998	468.767,21
13/08/1998	1.356.535,39
04/09/1998	10.763.710,52

i) Retenção e recolhimento de IRFonte, quando do pagamento dos juros, dos valores de R\$ 90.590,68; R\$ 82.723,35; R\$ 134.900,36 e R\$12.178,33, importâncias estas citados a partir da fl. 36 do Termo de Verificação Fiscal:

Diante dos dados acima referidos, formo convicção de que a recorrida, por qualquer motivo, ou por não ter iniciado, como alega, a obter rendimentos da cobrança de pedágios, necessitava de recursos para cobrir seu déficit, este já denunciado desde a época do empréstimo junto ao Banco Bamerindus. Na época, assim como é hoje e como sempre foi, os juros no mercado externo eram consideravelmente menor aos índices praticados no mercado

interno. Por outro lado, é fato conhecido, inclusive nos processos antes referidos, que à época, o Banco Safra, para viabilizar mútuo no exterior, com crédito dos valores emprestados em contas de clientes no Brasil, celebrava os denominados "empréstimos com operações estruturadas", envolvendo T-Bills do Tesouro Americano, títulos estes sem prova de sua existência.

Ciente de que cada caso tem suas particularidades, dadas as circunstâncias antes relatadas e provas existentes nos autos, diferentemente da preocupação dos Conselheiros Caio Marcos Cândido e Sandra Zafaroni que podem ser pertinentes em relação a outros contribuintes, no caso concreto não identifique nenhum elemento por meio do qual se possa firmar convicção, com algum grau de segurança, que a autuada tenha celebrado tal operação com a finalidade de participar de *"esquema pré-concebido, para permitir a transferência para o exterior de recursos de origem não comprovada, dando-lhes uma roupagem de legalidade."* Os recursos que a autuada transferiu ao exterior são oriundos da receita regularmente declarada.

Em atenção ao aparte do ilustre Conselheiro Caio Marcos Cândido para que eu colocasse as razões pelas quais estou convencido da existência do empréstimo do Banco Safra em favor da recorrida e do consequente pagamento desta ao Banco, o respondo com as indagações e respectivas respostas que, com base do exame dos autos e das circunstâncias que o cercam, passo a expor:

1º) No dia 18/02/97, houve um crédito de R\$ 9.895.188,00, na conta da recorrida?

Resposta: Sim

2º) Sob o aspecto da materialidade e não da mera formalidade, estes recursos são provenientes de operação feita junto ao Banco Safra ou são recursos da venda de notas do Tesouro norte-americano, denominados *T-Bills*, que a recorrida teria vendido às empresas Propex e Holdmi?

Resposta: A empresa recorrida, sob o aspecto material, não vendeu *T-Bills* às empresas Propex e Holdmi. Mais, a empresa recorrida sequer era proprietária de *T-Bills*. Ademais, não se localiza nos autos nenhum elemento material quanto a efetiva existência dos *T-Bills*. A própria fiscalização sustenta que os mesmos inexistiam.

3º) Sendo a Concessionária da Ponte Rio Niterói uma sociedade de propósito específico, formada a partir de consórcio para explorar os pedágios da Concessão da Ponte Rio Niterói, podia ela, antes mesmo de começar a operar, ter prestado serviços às empresas Propex e Holdmi para caracterizar omissão de receita em relação aos valores milionários creditados em sua conta bancária em um único dia?

Resposta: Da prova que analisei dos autos e das circunstâncias que cercam o caso, não localizei um único indício, por mais tênue que fosse, por meio do qual pudesse presumir que os valores creditados em 18/02/97 na conta da recorrida pudessem ser de omissão de receita desta em face a serviços ou outras transações realizadas com as empresas Propex e Holdmi. Mais, sequer existe prova nos autos de que as empresas Propex e Holdmi teriam disponibilidade de caixa para comprar os alegados *T-Bills* e/ou que as mesmas, em datas posterior, tivessem alienados os mencionados títulos, cuja inexistência destes parece que o colegiado inteiro concorda. Não vejo nenhuma voz levantar em sentido contrário.

4º) Em não sendo os recursos creditados em 17/02/97 na conta da recorrida oriundos da venda de T-Bills e nem da prestação de serviços ou outros negócios realizados entre a recorrida e as empresas Propex e Holdmi, qual a efetiva origem dos recursos anteriormente identificados?

Resposta: - Ninguém deposita, sem motivo algum, quase dez milhões de reais na conta de outrem. Por outro lado, aquele que não é devedor também não reembolsa a respectiva importância acrescida de juros e com retenção e pagamento do Imposto de Renda na Fonte incidente sobre os juros pagos.

A origem material dos recursos creditados na conta da recorrida em 18/02/97, embora em contrato formal apareçam os nomes das empresas Propex e Holdmi, são oriundos do Banco Safra, tendo as partes se valido de inúmeros atos formais, que não descaracterizam a materialidade do que efetivamente ocorreu, para fazer o dinheiro chegar na conta bancária da recorrida.

5º) A que título o Banco Safra, que se valeu de terceiros para fazer os recursos chegarem na conta da recorrida, alcançou tais valores?

Resposta: Ditos recursos, à toda evidência, em especial pelo seu retorno e respectivo pagamento de juros, inclusive com IRFonte incidente sobre os juros, foram alcançados à recorrente a título de empréstimo. Tanto assim o é que foram devolvidos com juros e com pagamento de imposto de renda incidente sobre os juros.

6º) O proceder da autuada e do Banco Safra caracterizou ou pode se caracterizar infração à lei cambial e às normas estabelecidas pelo Bacen?

Resposta: Sim.

7º) A infração à lei cambial ou a normas estabelecidas pelo Bacen pode caracterizar fato gerador do imposto de renda ou se constituir em elemento material deste?

Resposta: A eventual infração à legislação cambial não repercute na esfera tributária. O não registro de contrato de mútuo com entidades internacionais, perante às autoridades cambiais brasileiras está sujeito a sanções administrativas, mas não descaracteriza a existência do contrato. Não seria pelo fato do não registro do contrato que o credor estaria impossibilitado de cobrar ou que o devedor poderia alegar tal fato para eximir-se do pagamento.

Em resumo, os vários atos meramente formais, sem corresponder à realidade fática, envolvendo o Banco Safra, a Concessionária Ponte Rio Niterói e as empresas Propex e Holdmi -, com transações de notas do tesouro americano -, não passam de atos que registrados ou não alteram a essência do negócio efetivamente praticado entre as partes, no caso, a concessão de um empréstimo e o respectivo pagamento, inclusive com retenção de imposto de renda na fonte incidente sobre os juros pagos.

Para concluir minha resposta e os fundamentos de meu voto, se no caso concreto estivéssemos frente à exigência de imposto sobre operação financeira – IOF, a ser cobrado do Banco Safra, penso que ninguém de nós, levando em consideração a real intenção das partes e o verdadeiro negócio praticado (empréstimo financeiro), ousaria discordar quanto à incidência de IOF.

Quanto à proposta levantada pela Conselheira Suzi Offmann e acolhida pelo Colegiado de que no caso concreto sequer há necessidade de ingressar nas questões

relacionadas à existência ou não do empréstimo, posto que o art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, está reservado àquelas situações em que o fisco prova a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, desde que a mesma hipótese não enseje tributação por redução do lucro líquido, tipicamente caracterizada por omissão de receita ou glosa de custos/despesas, situações próprias da tributação do IRPJ pelo lucro real, sem desfazer minha conclusão acerca da matéria, passo ao exame da questão posta.

Não se pode considerar o artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1995, como sendo algo isolado dentro do sistema tributário brasileiro, cuja tributação das pessoas jurídicas, em relação ao imposto de renda, obedece a três espécies ou regras:

- a) pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real;
- b) pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido;
- c) pessoas jurídicas tributadas com base no “SIMPLES”.

Vamos nos ater às pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, cujas despesas necessárias à obtenção da receita são dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica – IRPJ. Assim, quando se glosa determinada despesa aumenta-se o lucro e, conseqüentemente, sobre este lucro majorado há incidência de IRPJ. Desta forma, em sendo glosada determinada despesa não se pode exigir imposto de renda pessoa jurídica em face do lucro majorado e, ao mesmo tempo, tributar o pagamento de tal “despesa” com base no artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1961. Nestes casos, tributa-se única e exclusivamente o IRPJ incidente sobre o lucro decorrente da receita glosada.

Exemplo de situação exposta no item anterior é caracterizada, com mais nitidez, nos casos em que se glosam despesas por “notas frias”, que não correspondem a um serviço efetivamente prestado. Glosada a despesa por não caracterizar um serviço efetivamente prestado ou transação realizada, não será pelo registro formal lançado na contabilidade da empresa, que irá se tributar pelo artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1961. Nos casos em que as empresas valem-se de “notas frias” para deduzir despesas elas, obrigatoriamente, em sua contabilidade, são obrigadas a registrar o respectivo pagamento. No entanto, sendo glosada a despesa por inexistência da transação ou falta de materialidade do pagamento, não se pode exigir imposto de renda com base na alegação de pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, tributo este previsto no artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1961.

No caso concreto, por presunção, foi considerado omissão de receita o dinheiro que ingressou no caixa da empresa. Assim, se houve receita omitida aumentou-se o lucro e exigiu-se IRPJ, CSLL, COFINS, PIS e IPI, quando incidente. Todavia, quando o dinheiro saiu do caixa da empresa para pagar o valor que foi considerado receita omitida, tal importância não pode ser considerada pagamento sem causa, sob pena de efetivamente confirmar que não se tratava de receita omitida, mas sim empréstimo com obrigação de restituição dos valores, conclusão que por sinal foi a que eu cheguei.

Do precedente deste colegiado:

A proposta da Conselheira Suzi Hoffmann, acolhida pelo Colegiado e seguida por mim, tem como precedente o acórdão nº CSRF/04-01.094, de lavra da Conselheira Ivete Moneiro Pessoa, cuja essência passo a expor:

O acórdão recorrido, apreciado pela Conselheira Ivete, que desafiou o Recurso Especial cuja ementa anteriormente transcrevi, em percentuais, apresenta demonstrativo porquê a presunção de omissão de rendimentos não pode ensejar pagamento sem causa, quando da saída dos recursos, sob pena da tributação ser maior do que o próprio ingresso dos recursos. Neste sentido, dita decisão faz as seguintes considerações e respectivo demonstrativo:

“(....)

Agora sob outro ângulo e para que se possam ter parâmetros para analisar o caso, já na ótica dos princípios de razoabilidade e do não confisco, é necessário quantificar o montante das exigências, onde:

IRPJ	15,00 %
IRPJ - Adicional	10,00 %
Cont. Social	10,00 %
IPI	15,00 %
Cofins	3,00%
Pis 0,65 %	0,65 %
Fonte (art. 61)	53,85 %
Sub Total	104,50 %
Fonte (art. 44)	25,00%
Total	129,50 %

Justificando o quadro acima e explicando os casos de tributação pelo artigo 61, da Lei nº 8.981, de 1995, fazendo referência ao acórdão que desafiou o recurso especial nº 104-144.451, questionando se diante de situações como a que se discute nestes autos se está diante de hipótese de incidência do artigo 61, do voto da ilustre Conselheira Ivete transcrevo a seguinte passagem, adotando como razões de decidir:

“(....)

1. Se estamos diante de hipótese de incidência do art. 61 da Lei nº. 8.981/95?

(...)Para chegar a essas respostas, em primeiro lugar, vou me dedicar a perquirir se a hipótese de aplicação do art. 61 da Lei n. 8.981/95 guarda relação com o caso dos autos, aqui rendendo minhas homenagens ao ilustre Conselheiro Valero da ilustrada 7ª. Câmara, que se dedicou ao estudo do tema.

‘Começando, vejamos o que dispunha o art. 44 da Lei nº. 8.541/92, na redação que lhe foi dada pelo art. 3º da Medida Provisória nº. 492/94, convertida na Lei nº. 9.064/95:

“Art. 44. A receita omitida ou a diferença verificada na determinação dos resultados das pessoas jurídicas por qualquer procedimento que implique redução indevida do lucro líquido será considerada automaticamente recebida pelos sócios, acionistas ou titular da empresa individual e tributada exclusivamente na fonte à alíquota de 25%, sem prejuízo da incidência do imposto sobre a renda da pessoa jurídica.

§ 1º - O fato gerador do imposto de renda na fonte considera-se ocorrido no dia da omissão ou da redução indevida.

§ 2º - O disposto neste artigo não se aplica a deduções indevidas que, por sua natureza, não autorizem presunção de transferência de recursos do patrimônio da pessoa jurídica para o dos seus sócios.”

N

Por outro lado, temos o preceito legal trazido no enquadramento legal do Auto de Infração, mais precisamente o art. 61 da lei nº. 8.981/95:

"Art. 61. Fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

§ 1º - A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74, da Lei nº. 8.383, de 1991.

§ 2º - Considera-se vencido o imposto de renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.

§ 3º - O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto."

Da leitura desses dispositivos, há de se concluir que o art. 61 da Lei nº. 8.981/95 não convivia com o art. 44 da Lei nº. 8.541/92, significando dizer que, quando, ainda que por presunção, o rendimento era distribuído aos sócios tinha aplicação o art. 44, nunca o art. 61. (grifei).

Confirmando essa afirmação, temos a disposição expressa no art. 62 da mesma Lei nº. 8.981/95, nos seguintes termos:

Art. 62 A partir de 1º de janeiro de 1995, a alíquota do imposto de renda na fonte de que trata o art. 44, da Lei nº. 8.541, de 1992, será de 35%.

Houve, portanto, uma clara distinção, ou seja, o art. 61 também comportava uma presunção de distribuição de recursos a sócios, desde que não pela via da omissão de receitas, mas sempre pela subtração de resultados ainda não tributados, mesmo porque não faria sentido algum tributar a presunção da distribuição na omissão de receita a 25% e a presunção de distribuição por outros meios a 35%.

Ficava, então, o art. 61, reservado para aquelas situações em que o fisco provava a existência de um pagamento, cujo beneficiário ou causa não restasse comprovada.

Vamos, agora, ao que ficou estabelecido após a edição do art. 24 da Lei n. 9.249/96, que revogou o art. 44 da Lei nº. 8. 541/92.

Art. 24 Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

§ 1º - No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado.

§ 2º - O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para a seguridade social - COFINS e da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP.

Art. 36 “Ficam revogadas as disposições em contrário, especialmente:

(...) IV - os art. 43 e 44 da Lei nº. 8.541, de 23 de dezembro de 1992;

(...)”

Portanto, com a edição da Lei nº. 9.249/96, surge clara a opção do legislador pela adoção da tributação segregada, ou seja, se o rendimento foi tributado na pessoa jurídica não será mais tributado, não só na pessoa física como em outra pessoa jurídica, eventual e presumidamente beneficiárias (grifei).

Nesse novo quadro, temos o desaparecimento do art. 44 que tinha por fim tributar as situações em que, por presunção de que a receita omitida e/ou a redução do lucro líquido era distribuída a sócios que, repetindo, não comportavam a utilização do art. 61 da Lei nº. 8.981/95.

Em outras palavras, significa dizer que o art. 61 da Lei n. 8.981/95, evidentemente, não pode ser aplicado às situações que anteriormente eram acobertadas pelo art. 44 da Lei nº. 8.541/95.

Em sendo assim, a aplicação do art. 61 está reservada para aquelas situações em que o fisco prova a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado e, o que é mais importante, desde que o mesmo fato/valor que servir de base, não caracterize hipótese de redução do lucro líquido, quer por receita omitida, quer por glosa de custos e/ou despesas, situações tipicamente submetidas ao IRPJ segundo as normas pertinentes à tributação pelo lucro real.

Continuando e apenas para registro, seria o caso de investigar, então, quais seriam as hipóteses contempladas pela tributação de Fonte, com base de cálculo reajustada, nos exatos termos do art. 61 da Lei n. 8.981/95 que, a meu juízo em análise breve e preliminar, seriam as seguintes:

1. Qualquer pagamento (a sócio, sem causa e/ou a beneficiário não identificado), quando a Pessoa Jurídica estiver em fase pré operacional, isto pela impossibilidade de tributação do IRPJ.

2. Pagamentos a sócio sem causa, pagamentos a beneficiários outros não identificados e/ou sem causa que não caracterizem custo ou despesa, tais como aqueles representativos de aquisição de algum ativo (ex. compra de veículo), sempre ausente a hipótese de redução do lucro líquido, que é própria da tributação pelo lucro real.

3. Qualquer pagamento nos casos em que a tributação eleita pela Pessoa Jurídica tenha como base o Lucro Presumido, Arbitrado ou Simples, com a ressalva de que, neste último tópico, me reservo o direito de aprofundar e rever a matéria.

(...) Portanto, é imperioso admitir que há limites e condições para a aplicação da penalidade prevista no art. 61 da Lei nº. 8.981/95, a qual, quando cabível, deve ser vista com a mesma natureza da chamada “multa isolada”, sendo certo que sua aplicação por meio de lançamento de ofício (auto de infração) não comporta novo cálculo de multa sobre multa, sendo totalmente inadequada a imposição de multa de

ofício de 75% ou 150% sobre o valor da penalidade quantificada em 35% do valor do pagamento sem causa, ou a beneficiário não identificado.

(...) Em conclusão, a imposição da multa isolada de 35% só é adequada para sancionar condutas que impeçam a identificação da causa ou do beneficiário de pagamento, praticadas por pessoas jurídicas não submetidas à tributação pelo lucro real.”

Desse ensaio, dentre outras verdades, podemos extrair que é absolutamente vedada ao fisco a possibilidade de escolha, ou seja, se cabível a tributação pelo IRPJ por redução do lucro líquido, não pode a autoridade lançadora simplesmente abandonar essa tributação para eleger a mais gravosa contida no art. 61 em comento e, muito menos e pelos mesmos motivos, lançar as duas exações. Isto porque e, por óbvio, a Lei n. 8.981/95 não revogou as normas que regem a tributação pelo lucro real.(...) ⁴”

ISSO POSTO, voto rejeito as preliminares e, no mérito, nego provimento ao recurso.

É o voto.


Moisés Giacomelli Nunes da Silva – Relator

⁴ Apesar dos fundamentos acima referidos, a Conselheira Ivete, fazendo referência aos debates e considerações da Conselheira Ana Maria Reis e do Conselheiro Gustavo Liam Hadad e aos ensinamentos de Luiz Martins Valero, deixou consignado que “há casos, notas frias, por exemplo, em que se dá, além da redução indevida do resultado antes da tributação, efetivo pagamento a terceiro ou a sócio, sem causa. Por isso, cada caso é um caso, não se podendo afirmar taxativamente que a aplicação do 61 não convive com tributação pelo IRPJ e CSLL. Uma coisa é certa a aplicação do 61 jamais poderá conviver com tributação de IPI, PIS e COFINS, pois seu objetivo não é tributar receita omitida.”

Declaração de Voto

Conselheiro CAIO MARCOS CANDIDO

O colegiado entendeu por bem superar a discussão envolvendo a natureza da operação que deu causa ao lançamento, partindo para a discussão e votação acerca da possibilidade ou não de se constituir o crédito tributário, relativamente aos mesmos recursos financeiros, com base nos art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (presunção de omissão de receitas apurada com base em depósitos bancários de origem não comprovada) e art. 61 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995 (pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado).

A maioria dos membros desta 2ª Turma da CSRF entendeu pela impossibilidade de aplicação dos dois dispositivos supra citados relativamente a uma mesma operação. Por não ser esta minha posição apresento declaração de voto para aclarar as razões de meu convencimento.

Vejam os conteúdos do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995:

Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

O dispositivo supra estabelece a tributação, pelo IRRF, de pessoa jurídica que mantenha em sua escrituração contábil pagamentos sem a identificação dos beneficiários.

A ausência de identificação do beneficiário e, conseqüentemente, a impossibilidade de atuação da administração tributária junto ao destinatário dos recursos, impõe à pessoa jurídica infratora a sujeição passiva na modalidade de responsável.

Não vejo como distinguir o caso em que a aplicação da tributação estabelecida pelo art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, tenha se dado em operações cujos recursos financeiros, em fase precedente a sua entrega, se encontravam contabilizados na pessoa jurídica, de outro caso em que o pagamento a beneficiários não identificados tenha se dado em operação posterior à apuração de omissão de receitas a partir de valores depositados nas contas correntes da pessoa jurídica, cuja origem não restou comprovada.

Em relação ao primeiro caso, não há questionamento quanto à possibilidade da tributação com base no art. 61. Passemos à análise da segunda situação proposta (e que se dá nos presentes autos).

Da análise do dispositivo suso transcrito, verifica-se que a tributação estabelecida no art. 61 tem caráter autônomo em relação à origem dos recursos entregues (se contabilizados ou não), tendo em vista que a pessoa jurídica tem sujeição passiva decorrente da lei, na figura de responsável tributário.

Cabe lembrar que a presunção legal nada mais é do que o reconhecimento na lei de uma experiência reiterada e comprovada empiricamente: todas as vezes em que se verifica determinado fato (depósito bancário sem origem comprovada), se pode concluir outro (que os valores depositados decorrem de omissão de receitas). Recorde-se ainda que o efeito do

estabelecimento de uma presunção legal de omissão de receita ou rendimento é a inversão do ônus da prova em desfavor do sujeito passivo.

Assim, vejamos o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

(...)

Pela análise do caput do dispositivo supra vê-se que a presunção legal de omissão de receitas ali estabelecida é relativa, ou seja, pode ser ilidida pela comprovação da origem dos valores mantidos em depósito. No entanto, não sendo realizada a prova da origem de tais valores, confirma-se a presunção: considera-se, para todos os fins tributários, que tais valores são receitas ou rendimentos omitidos.

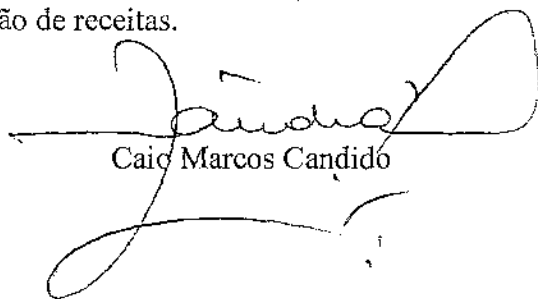
No presente caso, em julgamento realizado na Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, restou mantido o lançamento por falta de comprovação da origem dos depósitos realizados em conta da contribuinte. Portanto, não ilidida a presunção legal, tais recursos, para todos os fins da legislação tributária, configuram receita omitida pela pessoa jurídica.

Há ainda um argumento do voto condutor do acórdão a ser rechaçado. Afirma o relator que tal tributação não poderia prevalecer tendo em vista que o somatório dos alíquotas dos diversos tributos constituídos a partir da mesma receita omitida, apurada a partir dos depósitos bancários, superaria 100 por cento, portanto, os tributos constituídos superaria a receita omitida.

Entendo que a visão esposada pelo ilustre relator não focaliza a questão do melhor ângulo. Como visto, em relação ao lançamento do IRRF, a pessoa jurídica foi autuada em função de sua condição legal de responsável tributário, pelo tributo que deveria ter retido ao efetuar os ditos pagamentos a beneficiários não identificados, e não na condição de contribuinte.

Deste modo, se houvesse possibilidade do questionamento acerca do excesso de tributação decorrente de um mesmo fato, este deveria se dar em relação aos lançamentos em que a pessoa jurídica seja contribuinte, o que não é o caso dos presentes autos.

Estas são algumas das razões pelas quais entendo que deveria ser mantido o lançamento do IRRF, efetuado com base no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, independentemente de ter sido precedido ou não de lançamento com base em presunção legal de omissão de receitas.



Caio Marcos Candido