



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

Processo n° 13851.720290/2011-01
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2202-002.561 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de fevereiro de 2014
Matéria IRF
Recorrente MARCHESAN IMPLEMENTOS E MÁQUINAS AGRÍCOLAS TATU
S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Data do fato gerador: 07/05/2008

DECADÊNCIA. PAGAMENTO SEM CAUSA. A aplicação do disposto no art. 61 da Lei nº. 8.981/95 (art. 674 do RIR/99) decorre, sempre, de procedimentos investigatórios levados a efeito pela Administração Tributária, não sendo razoável supor que o contribuinte, espontaneamente, promova pagamentos sem explicitação da causa ou a beneficiários não identificados e, em razão disso, antecipe o pagamento do imposto à alíquota de 35%, reajustando a respectiva base de cálculo. A incidência em referência sustenta-se na presunção (da lei) de que os pagamentos foram utilizados em operação, passível de tributação, em que, em virtude do desconhecimento do beneficiário ou da sua natureza, desloca-se a responsabilidade pelo recolhimento do tributo correspondente para quem efetuou o pagamento. No caso, a constituição do crédito tributário correspondente só pode ser efetivada com base no art. 149, I, do Código Tributário Nacional, sendo a decadência do direito de se promover tal procedimento disciplinada pelo disposto no art. 173 do mesmo diploma.

PAGAMENTOS REALIZADOS A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO OU PAGAMENTOS SEM CAUSA.

A pessoa jurídica que entregar recursos a terceiros ou sócios, acionistas ou titulares, contabilizados ou não, cuja operação ou causa não comprove mediante documentos hábeis e idôneos, sujeitar-se-á à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, a título de pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado.

Preliminar rejeitada.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, QUANTO À PRELIMINAR: Pelo voto de qualidade, rejeitar a preliminar de decadência. Vencidos os Conselheiros Pedro Anan Junior, Rafael Pandolfo e Fábio Brun Goldschmidt. QUANTO AO MÉRITO: Pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Pedro Anan Junior, Rafael Pandolfo e Fábio Brun Goldschmidt, que proviam o recurso. O Conselheiro Pedro Anan Junior fará declaração de voto. Fez sustentação oral pelo contribuinte o Dr. Guilherme de Macedo Soares, OAB/DF nº 35.220.

(Assinado digitalmente)

Antonio Lopo Martinez – Presidente em Exercício e Relator

(Assinado digitalmente)

Pedro Anan Junior – Declaração de voto

Composição do colegiado: Participaram do presente julgamento os Conselheiros Antonio Lopo Martinez, Rafael Pandolfo, Marcio de Lacerda Martins (Suplente Convocado), Fabio Brun Goldschmidt, Pedro Anan Júnior e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Suplente Convocado).

Relatório

Em desfavor da Contribuinte, MARCHESAN IMPLEMENTOS E MÁQUINAS AGRÍCOLAS TATU S.A., em face do contido no Ofício nº 039/2008/Desig/Gabin, do Banco Central do Brasil (BACEN) que informou perdão de dívida de juros com a empresa controlada “Orwell Business Ltd.”, com sede em Nassau – Bahamas (paraíso fiscal), doravante denominada Orwell, resultou a constatação da seguinte infração à legislação tributária:

· Falta de recolhimento do Imposto de Renda na Fonte - IRRF, incidente sobre pagamentos sem causa.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal - TVF (fls. 1.496/1508) apoiado nos documentos acostados ao processo, a fiscalizada, em **07/05/2008**, efetuou transferências financeiras para o exterior, na quantia de R\$.40.693.740,76 correspondente a US\$24.440.685,14 (nº 08/004672) e de R\$.36.995.398,10, correspondente a US\$22.219.458,32, (08/004674), totalizando nessa data a remessa de US\$ 46.660.143,76 em benefício da Orwell.

A contribuinte foi diversas vezes intimada a prestar esclarecimentos e apresentar comprovantes, com o objetivo de se verificar a regularidade de sua situação tributária diante dessas operações de câmbio destinadas a sua controlada, sediada no exterior, naquela data. Todavia, segundo o Fisco, não comprovou a obrigatoriedade de efetuar tais pagamentos em benefício da Orwell.

Conseqüentemente, foi lavrado o Auto de Infração (AI) que exige crédito tributário no total de R\$ 84.936.937,89, sendo IRRF no valor de R\$ 41.832.613,23, Multa Proporcional de R\$ 31.374.459,92 e Juros de Mora de R\$ 11.729.864,74 (calculados até 28/02/2011).

O lançamento teve fulcro nas seguintes disposições legais:

- IRRF: RIR, de 1999, art. 674, § 1º;*
- Multa Proporcional : Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, inciso I, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007 (75%).*
- Juros de Mora: Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 3º.*

Cientificada da autuação em 24/03/2011, conforme consta do AI, a contribuinte ingressou com impugnação em 25/11/2011, na qual refuta o lançamento, em suma, mediante as alegações:

- Expirou o prazo para a Fazenda Pública constituir crédito tributário, pois o fato gerador ocorreu nos anos calendários de 1998 e 1999. Restou comprovado no curso da fiscalização que as remessas de divisas efetuadas pela impugnante, as quais totalizaram US\$ 46.660.143,46, foram realizadas nos anos-*

calendário de 1998 e 1999, e tiveram o único, exclusivo e efetivo objetivo de pagar obrigações financeiras da contribuinte no exterior ou por ela garantidas, conforme os documentos que atestam as transferências internacionais de reais (TIR), os quais, foram apresentados como anexos da carta que atendeu o Termo de Intimação Fiscal 02, e pelas cópias dos contratos, instruções a bancos no exterior e demais documentos dos pagamentos realizados em 1998 e 1999.

· Quanto às operações de câmbio ocorridas em 07/05/2008, os documentos que as atestam já foram apresentados no atendimento à intimação anteriormente referida. Deram-se em vista da publicação da Medida Provisória nº 315, de 2006, convertida na Lei nº 11.371, de 2006, apenas com o fito de possibilitar, em face dessa nova regra cambial, a liquidação de obrigações recíprocas então existentes entre a impugnante e Orwell, tendo em vista a vedação à compensação privada de crédito de natureza cambial em nosso sistema.

· O cenário cambial a ser considerado é o seguinte: Em 23/04/2008, a impugnante celebrou contratos de câmbio via SISBACEN (Sistema do Banco Central) nos quais converteu, mediante operação simbólica, câmbios de natureza comercial no montante total de US\$ 46.660.143,46, relativos a operações de pré-pagamento de exportação, cujos recursos foram captados no exterior por empresa vinculada, a Orwell Business Ltd., com aval patrimonial e financeiro da impugnante e operações de reciprocidade de garantia em câmbios de natureza financeira (empréstimos).

· Referida conversão deu-se mediante os contratos de câmbio nº 08/004103 e 08/001523, de 23/04/2008 e 08/001593 e 08/004365 de 29/04/2008, apresentados anexos às cartas de atendimento às intimações fiscais 02 e 03.

· As respectivas liquidações se deram em 07/05/2008 por meio dos contratos de câmbio nº 08/001667 – 08/004672 – 08/004674 – 08/001668 – 08/001669, também apresentados como anexos das referidas cartas.

· Em termos cambiais, o débito da impugnante junto à Orwell restou reconhecido mediante registro no Banco Central do Brasil, por meio de operações de câmbio “SIMBÓLICAS” e, posteriormente liquidado por meio de operações de câmbio “SIMULTÂNEAS”, realizadas no mercado oficial de câmbio controlado e fiscalizado pelo Banco Central do Brasil e registradas pelo SISBACEN, permissão dada pela Lei nº 11.371/2006.

· Assim, a possibilidade do registro do débito para com o exterior que viabilizou legalmente a formalização de contratos de câmbio ocorrida em 2008, para liquidar a pendência jurídico-contábil que decorreu de remessas e efetivos pagamentos 10 (dez) anos antes, não pode ser tratada como fato gerador da obrigação tributária constituída no auto de infração, já que se tratou apenas da via formal que permitiu a eliminação da distorção gerada pela vedação da compensação cambial na

liquidação de haveres com o exterior e assim exigido para fins de registro no Bacen.

· Restou claro pelas normas que tratam do assunto, que o fato gerador do IRRF é o pagamento crédito ou remessa de rendimentos, por fonte situada no país, para pessoa jurídica domiciliada no exterior. Em que pese não concordarmos com a capitulação legal, já que não se trata de beneficiário não identificado ou operação sem causa, nota-se que o § 2º do artigo 674 do RIR de 1999, deixa claro que imposto considera-se vencido no dia do pagamento da importância, ou seja, na data da efetiva remessa do numerário ao exterior, quando faz nascer a obrigação tributária de eventual recolhimento do imposto, independentemente de regularização junto ao Banco Central ou qualquer outro órgão.

Nesse contexto, a contagem do prazo decadencial deverá tomar como base a data das efetivas remessas efetuadas entre 1998 e 1999.

· O auto de infração a que se refere o processo administrativo nº 13851.001380/2005-43 vincula-se à exigência de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, no montante de R\$ 63.575.557,86, tendo sido lavrado em 14/10/2005. Versa referido auto sobre o suposto não reconhecimento de receitas financeiras por parte da Impugnante, nos anos-calendário de 2000, 2001 e 2002, relativas a juros e variação cambial decorrentes de empréstimos firmados pela impugnante entre outubro de 1998 e fevereiro de 1999, em favor da Orwell.

A autoridade fiscal ao efetuar aquele lançamento tributário desconsiderou a existência das obrigações anteriores da impugnante, contraídas junto à controlada. As obrigações mencionadas encontravam-se formal e efetivamente constituídas em termos documentais e financeiros estando devidamente consignadas entre os elementos passivos dos registros contábeis da impugnante.

· É importante sublinhar que não obstante o trabalho da impugnante no sentido de fornecer todos os documentos e detalhadamente explicá-los, o auditor, preferiu ignorá-los, principalmente os seus fundamentos legais e regulamentares.

· O trabalho do Fisco se baliza na investigação da existência de um “perdão de dívidas” informado pelo Banco Central do Brasil. Não houve uma “denúncia” do Bacen, como quis fazer parecer o Sr. Auditor, mas como desde logo esclarecido na resposta ao TIF nº 2, era impossível no sistema SISBACEN, à época, outra codificação para hipóteses de desconto ou ajuste de contas, não havia a codificação de “cancelamento” aplicável aos juros, que atualmente já está disponível no sistema eletrônico disponibilizado pelo Banco Central do Brasil. Por isso houve a codificação única então disponível: “perdão de dívida”.

· Os ROF's, TA452971 e TA459125 mencionados no TIF acima referido apesar da utilização do código não aplicável à hipótese, mas único naquela data disponível para registrar as operações no SISBACEN, na mesma tela relativa aos juros está escrito no campo descrição do evento: "Liberação do pagamento de juros através do instrumento particular composição de débitos DTD 15/01/2007, assinado entre as partes."

· Os registros junto ao BACEN, no sistema SISBACEN, das operações que fundamentaram as obrigações (passivos) da impugnante para com a Orwell, constituíram-se sob o regime da Lei nº 11.371, de 2006. Portanto, haveres de pessoa domiciliada no exterior, legitimamente aplicados em pessoa jurídica brasileira – a impugnante – efetuou de forma legal a remessa (operação simultânea de compra e venda) de divisas para pagamento de obrigações da impugnante para com a Orwell, atendendo ao disposto no art. 5º da referida lei. Foram apresentados os documentos originais para serem apreciados pelo Sr. auditor, fazendo juntar as cópias, ficando bem esclarecido que ficariam à disposição para exame a qualquer tempo.

· A formação do passivo da impugnante para com a Orwell e do ativo da Marchesan contra a Orwell, nasceram no bojo das crises do mercado externo, no final do ano de 1997 e o ano de 1998. A impugnante, por intermédio da Orwell, na qual ainda não detinha qualquer participação societária até setembro de 1998, logrou captar recursos remetidos para o país mediante operações de câmbio, a título de pré-pagamentos de exportações, cujos recursos remetidos para o Brasil a favor da impugnante permitiram saldar suas obrigações relativas a "adiantamento sobre contrato de câmbio" (ACC), dada a não efetivação das vendas realizadas para o exterior – a não realização dos embarques das exportações que haviam sido previstas pela impugnante.

· Todo o crédito foi obtido no exterior, contratado pela Orwell para mediante remessa para o país, em favor da impugnante, permitissem saldar suas obrigações relativas as ACC(s) anteriormente contratadas. As captações no exterior (contratação de empréstimos junto a bancos no exterior) foram realizadas pela Orwell em nome próprio, sob respaldo patrimonial e garantia da impugnante, para remessa dos montantes ao país em favor da Marquesan, mediante operações de câmbio de exportação na modalidade de pré-pagamento de exportação.

· Todos os contratos relativos a essas operações foram apresentados em atendimento à intimação nº2, identificados no item 2 e anexados sob nº4.

· Os recursos enviados pela impugnante à Orwell e os correspondentes recursos foram efetivamente utilizados para promover a liquidação de obrigações financeiras contraídas pela Impugnante ou pela Orwell, sob garantia daquela junto a bancos no exterior, tudo devidamente escriturado e mantido em seus registros contábeis, pois que vedada a compensação cambial, e finalmente liquidadas as posições ativas e passivas

correspondentes uma vez cumpridas as exigências para admissibilidade do registro de capital estrangeiros (os passivos liquidados) de conformidade com a nossa legislação cambial.

· Diante das provas presentes nos autos resta cristalina a improcedência do lançamento perpetrado pela autoridade com supedâneo na total desconsideração das obrigações, do passivo contraposto necessariamente àquele ativo (assim caracterizados por exigência legal de nossa disciplina cambial).

A DRJ ao apreciar as razões do interessado, julgou a impugnação improcedente nos termos da ementa a seguir:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 07/05/2008

DECADÊNCIA.

Tratando-se de lançamento de ofício, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário somente se extingue após o prazo de cinco anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Data do fato gerador: 07/05/2008

PAGAMENTO SEM CAUSA COMPROVADA.

Estão sujeitos à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, os pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Insatisfeito, o interessado interpõe recurso voluntário, onde reitera as razões da impugnação.

- Da Preliminar de decadência, indicando que as remessas que as remessas objeto do lançamento foram realizadas em 1998 e 1999;

- Complementando que as operações de câmbio ocorridas em 07 de maio de 2008, cujos documentos que atestam já foram apresentados inclusos na carta antes referida e acostados aos autos, operações essas consideradas pela fiscalização como fato gerador do presente lançamento, se deram em virtude da Medida Provisória No. 315/2006 convertida na Lei No. 11.371/2006, apenas com o fito de possibilitar, em face dessa nova regra cambial a liquidação de obrigações recíprocas, então existentes entre a recorrente e a empresa estabelecida no exterior (Orwell Business Ltd).

- Da natureza da operação e o Passivo Consolidado com a Orwell;
- Da vedação a compensação cambial;
- Da inexistência do suposto pagamento sem causa, tendo em vista que os recursos enviados pela Recorrente à Orwel, foram efetivamente utilizados para promover a liquidação de obrigações financeiras contraídas pela Recorrente.

A Fazenda Nacional às fls.1653 a 1668, apresenta contra-razões para o recurso voluntário.

-- Da Decadência

- Em sede de preliminar, insiste o Recorrente em dizer que o crédito constituído foi extinto pela decadência, uma vez que o seu fato gerador não teria ocorrido no ano de 2008, mas sim nos anos de 1998 e 1999, quando os recursos auditados teriam sido efetivamente remetidos ao exterior.

- Segundo afirma, a efetiva remessa dos recursos a ORWELL para pagar os empréstimos contraídos por essa empresa ocorreu nos anos de 1998 e 1999, com a operação de mútuo. Os contratos de câmbio firmados no ano de 2008 serviram apenas “para liquidar a pendência jurídico contábil que decorreu desses pagamentos anteriormente realizados; uma via formal que permitiu a eliminação da distorção gerada pela vedação da compensação cambial na liquidação de haveres com o exterior e assim exigido para fins de registro no Bacen”.

Não obstante a tese apresentada, ela não merece prosperar. Como muito bem decidido pela decisão de primeira instância, uma vez tendo ocorrido no dia 07/05/2008 a remessa ao exterior da quantia de US\$ 46.660.143,46, e no dia 24/03/2011 a ciência do contribuinte acerca do lançamento, não há que se falar em decadência.

- Em que pese o Recorrente afirmar que em 07/05/2008 não houve efetiva remessa de recursos à empresa ORWELL, que a liquidação foi meramente simbólica, os contratos de câmbio acima referidos são claros ao dispor que A FORMA DE ENTREGA DA MOEDA ESTRANGEIRA, na data da liquidação dos valores neles previstos se dará por TELETRANSMISSÃO.

-- Do Pagamento sem causa

- onde estão nos presentes autos a comprovação da remessa desses recursos pela ORWELL a MARCHESAN? O Recorrente insiste em dizer que o ingresso dessas divisas estrangeiras é comprovado pelos “contratos de câmbio de compra tipo 01 exportação” que trouxe. Segundo afirma, esses documentos são suficientes para averiguar a remessa de recursos da ORWELL para a MARCHESAN, e, assim, a dívida da segunda com a primeira.

- Contudo, diante de uma análise detida desses contratos e dos demais documentos constantes dos autos, o que se vê é que tais “contratos de câmbio” não atestam nenhuma remessa de recursos da ORWELL para a MARCHESAN. E mais, ao comparar esses contratos de câmbio com os documentos relativos à liquidação das exportações realizadas pelo Recorrente, vê-se que os “contratos de câmbio de compra tipo 01 exportação” trazidos foram remunerados diretamente pelas empresas importadoras, sem qualquer intervenção da ORWELL.

- Por certo, os “contratos de câmbio de compra tipo 01 exportação” juntados pelo Recorrente não atestam que a empresa ORWELL fosse a intermediária da operação de

exportação que seria realizada pela MARCHESAN. Em nenhum campo, os documentos prevêem que as ordens de pagamento do exterior seriam de responsabilidade da ORWELL

- fato é que tais contratos não mencionam a origem das divisas estrangeiras que estão sendo negociadas, e, pelas demais provas constantes do processo, verifica-se que elas foram enviadas diretamente pelos consumidores da atividade de exportação do contribuinte.

- Desta feita, vê-se, então, que, pelas provas trazidas pelo Recorrente ao longo do presente processo, em especial os “contratos de câmbio de compra tipo 01 exportação”, não há como confirmar que a ORWELL enviou a MARCHESAN qualquer recurso a título de pré-pagamento de exportação. Pelo contrário, da leitura atenta do processo, verifica-se que a MARCHESAN obteve os recursos citados nesses contratos de câmbio mediante a efetiva exportação dos frutos de sua atividade.

- Se a ORWELL não repassou a MARCHESAN os recursos captados no exterior, a correspondente obrigação de saldar os empréstimos é exclusiva da ORWELL, nunca direta da MARCHESAN;

- Assim, em ambas as dívidas registradas pelo Recorrente, a questão é muito simples: sem o comprovante de que os recursos registrados em sua contabilidade foram efetivamente enviados pela ORWELL, não há como reconhecer a correspondente obrigação de devolver esse numerário a essa empresa.

- A suposta dívida com a ORWELL foi registrada contabilmente pelo Recorrente de forma concentrada, de uma única vez e em um único registro não segregada em face das diferentes formas de obrigações assumidas e conforme os recursos iam sendo captados pelo Recorrente. Ademais, tal obrigação concentrada foi reconhecida contabilmente antes do reconhecimento do respectivo débito por meio do “Instrumento Particular de Confissão de Dívida” firmado com a ORWELL.

- Nota-se, assim, duas características importantes dessa dívida assumida pelo Recorrente: a uma, em que pese ela ter sua origem dividida pelo Recorrente, contabilmente, ela foi registrada como uma só; a duas, ela foi registrada na contabilidade sem qualquer lastro documental.

- A falta de lastro documental também ressalta esse aspecto. Como é possível uma empresa reconhecer contabilmente uma dívida antes mesmo de ela existir? Como pode o Recorrente reconhecer sua dívida com a ORWELL em 03/2006, mediante a confissão por escrito de seu débito, e registrá-la contabilmente em 02/01/2006

- autuação do Banco Central no presente caso se limitou a atestar que houve a efetiva saída de recursos ao exterior da MARCHESAN para a ORWELL no dia 07/05/2008 e no montante de US\$ 46.660.143,46. O que se discute no presente processo, e que não pode ser confundido, é se essa saída de recursos se encaixa no fato gerador do IRRF previsto no artigo 674 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Lopo Martinez, Relator

O recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Turma de Julgamento.

Trata-se de lançamento de IRRF por pagamento sem causa, relativa a supostas remessas ao exterior.

Preliminarmente, registro que não vejo **Decadência**, pois o pagamento/transferência foi realizado em 05/2008. Uma vez que o fato gerador apontado ocorreu no dia 07/05/2008, a remessa ao exterior da quantia de US\$ 46.660.143,46, e no dia 24/03/2011 a ciência do contribuinte, não há que se falar em decadência.

No que diz respeito ao Imposto de Renda na Fonte, entendo que a hipótese trazida pelo art. 61 da Lei nº. 8.981/95, reproduzido pelo art. 674 do RIR/99, não se enquadra no disposto no art. 150 do Código Tributário Nacional, eis que, nos termos do referido dispositivo, as regras ali estampadas estão dirigidas para os tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

Resta evidente que a hipótese de incidência em discussão (pagamento efetuado pela pessoa jurídica a beneficiário não identificado ou pagamento sem causa) revela-se, sempre, a partir de procedimentos investigatórios levados a efeito pela Administração Tributária, não sendo razoável supor que o contribuinte, espontaneamente, promova pagamentos sem explicitação da causa ou a beneficiários não identificados e, em razão disso, antecipe o pagamento do imposto à alíquota de 35%, reajustando a respectiva base de cálculo.

Na hipótese de aplicação do art. 61 da Lei nº. 8.981/95, repiso, estamos diante de LANÇAMENTO DE OFÍCIO, e, por conta disso, sendo inaplicáveis as disposições do art. 150 do Código Tributário Nacional, a decadência é regida pelo disposto no art. 173 do mesmo diploma. A ausência total de pagamento faz com que se afaste a regra específica do artigo 150, e se utilize a regra geral do artigo 173, ambos do CTN.

Descabe, portanto, a arguição de caducidade, visto que, nesse caso.

No **mérito**, na análise dos elementos presente no auto de infração, resta a convicção de que não está provada a dívida da Marchesan em relação ao Orwell ltd, devido a uma série de inconsistências tal como relatado no Termo de Verificação Fiscal.

Nesse ponto cabe destacar as evidências trazidas aos autos no Termo de Verificação Fiscal particularmente nas fls. 1500 – 1505, no qual em detalhes são descritos os fatos mediante os quais se justifica o lançamento.

No caso concreto da análise dos elementos do processo, restou-me a convicção pessoal de que os pagamentos relativos a transferência para o exterior não estão devidamente justificados. **Não está demonstrado a existência de um passivo que justifica-se**

os pagamentos realizados. Contexto no qual tem pertinência o entendimento de pagamento sem causa.

O Recorrente aponta que o ingresso dessas divisas estrangeiras é comprovado pelos “contratos de câmbio de compra tipo 01 exportação” que trouxe. Para o recorrente, esses documentos são suficientes para averiguar a remessa de recursos da ORWELL para a MARCHESAN, e, assim, a dívida da segunda com a primeira. Porém, a análise desses contratos e dos demais documentos constantes dos autos, nota-se que tais “contratos de câmbio” não atestam remessa de recursos da ORWELL para a MARCHESAN. Na verdade ao comparar esses contratos de câmbio com os documentos relativos à liquidação das exportações realizadas pela Recorrente, observa-se os “contratos de câmbio de compra tipo 01 exportação” trazidos foram remunerados diretamente pelas empresas importadoras, sem qualquer intervenção da ORWELL.

Não se afirme também que os “contratos de câmbio de compra tipo 01 exportação” juntados pelo Recorrente atestam que a empresa ORWELL fosse a intermediária da operação de exportação que seria realizada pela MARCHESAN. Em nenhum campo, os documentos preveem que as ordens de pagamento do exterior seriam de responsabilidade da ORWELL. Conclui-se que eles foram enviadas diretamente pelos consumidores da atividade de exportação do contribuinte. Desse modo a MARCHESAN obteve os recursos citados nesses contratos de câmbio mediante a efetiva exportação dos frutos de sua atividade.

Sem prova que os recursos registrados em sua contabilidade foram efetivamente enviados pela ORWELL, não há como reconhecer a correspondente obrigação de devolver esse numerário a essa empresa.

Merece análise também como a dívida com a ORWELL foi registrada contabilmente pelo Recorrente de forma concentrada, de uma única vez e em um único registro não segregada em face das diferentes formas de obrigações assumidas e conforme os recursos iam supostamente sendo captados pelo Recorrente. A obrigação concentrada foi reconhecida contabilmente antes do reconhecimento do respectivo débito por meio do “Instrumento Particular de Confissão de Dívida” firmado com a ORWELL.

Dois pontos chamam atenção na dívida assumida pelo Recorrente. Primeiro em que pese ela ter sua origem dividida pela Recorrente, contabilmente, esta foi registrada como uma só; e segundo, ela foi registrada na contabilidade sem qualquer lastro documental. A falta de lastro documental também compromete a argumentação da recorrente. Como é possível uma empresa reconhecer contabilmente uma dívida antes mesmo de ela existir? Como pode o Recorrente reconhecer sua dívida com a ORWELL em 03/2006, mediante a confissão por escrito de seu débito, e registrá-la contabilmente em 02/01/2006.

A questão central que motivou o lançamento, e **que deve ser aqui enfatizada, foi a falta de comprovação das causas que motivaram a transferências de recurso da Marchesan para Orwell Ltd**, dando origem a exigência do Imposto de Renda Retido na Fonte sobre os pagamentos efetuados, considerados como pagamentos a terceiros, sem causa, nos termos do art. 674, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – RIR/99, cuja matriz legal é o art. 61 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro 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.

§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.

O dispositivo acima transcrito prevê a incidência do Imposto de Renda **exclusivamente na fonte** em três hipóteses distintas: (a) pagamentos efetuados a beneficiários não identificados, quando a pessoa jurídica, regularmente intimada, não identifica a quem os recursos foram pagos; (b) pagamentos sem causa, quando a pessoa jurídica não comprova a efetividade da operação relacionada ao pagamento; (c) concessão de benefícios indiretos, na situação prevista no art. 74, §2º, da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

Nas duas primeiras situações, deve o fisco comprovar a ocorrência do pagamento, uma vez que o fato gerador decorre justamente pela percepção desses valores pelos beneficiários, o que pode ser feito por meio dos registros na contabilidade da própria empresa. Na hipótese “c”, compete ao fisco provar os benefícios indiretos recebidos.

Trata de tributação exclusiva na fonte, em que a pessoa jurídica que realizou o pagamento é o sujeito passivo da obrigação tributária. **No caso dos autos, os beneficiários do pagamento foi identificado, porém a contribuinte não conseguiu comprovar a efetividade da operação registrada em sua contabilidade que teria dado causa ao referido pagamento.**

Nestes termos, posiciono-me no sentido de rejeitar a preliminar de decadência, e no mérito, negar provimento ao recurso de voluntário.

(Assinado digitalmente)

Antonio Lopo Martinez

Declaração de Voto

Conselheiro Pedro Anan Junior,

O voto do nobre relator conselheiro Antonio Lopo Martinez, está muito bem fundamentado. Apesar das razões e fundamentos que o levaram a chegar a tal conclusão, tenho entendimento diverso do dele em alguns pontos, daí a razão de ter necessidade de elaborar a presente declaração de voto

No presente caso, verifica-se que a exigência do imposto de renda na fonte foi apurada em operações de pagamentos efetuados, quando não for comprovada a operação ou sua causa, que serão tributados pelo imposto de renda na fonte, conforme previsto no art. 61 da Lei nº 8.981/95.

A partir de 1995, os pagamentos a beneficiário não identificado e os pagamentos sem causa estão sujeitos à tributação de imposto de renda exclusivamente na fonte, cabendo as pessoas jurídicas reter e recolher o respectivo imposto de renda na data da ocorrência do fato gerador.

Desta forma deve ficar provado, pela fiscalização, que a conjugação dos pagamentos efetuados com o preceito legal contido no art. 61 e parágrafos, da Lei n.º 8.981/95, atributivo de efeito àquele acontecimento, compõe o fato jurídico gerador do imposto de renda na fonte ali vislumbrado.

Nestes termos, por ser oportuno, torna-se necessário a transcrição do dispositivo legal infringido, onde constata-se a necessidade da identificação ou não do beneficiário e da origem da operação, bem como do nexos causal com o emitente (comprovação da operação ou a sua causa), além do mais é fundamental que haja a comprovação do pagamento ou saída de recursos da fonte pagadora ao beneficiário do rendimento.

Diz o diploma legal - Lei nº 8.981, de 1995:

“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 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.”

É verificado nos autos que em 2008 houve uma operação de câmbio simbólico onde a Recorrente para fins de regularidade perante o BACEN liquidou um ativo e passivo contraído no exterior. Entretanto, no meu entender a autoridade lançadora não trouxe aos autos documentação comprobatória ou a constatação de que houve o efetivo pagamento ou transferência de recursos ao beneficiário, requisito fundamental para o enquadramento da infração prevista no artigo 61 da Lei nº 8.981/95.

Conforme devidamente demonstrado pela Recorrente, a origem das operações objeto do presente lançamento são operações realizadas em 1998 a 1999, e não o contrato simbólico de câmbio realizado em 2008. O que no meu entender estariam fulminadas pela decadência.

Somente o fato de não haver a identificação de quais são os beneficiários reais dos recursos providos pela suplicante, se houve a identificação e não restando comprovada a operação ou a sua causa, bem como não havendo a comprovação do efetivo pagamento ou transferência de recursos aos beneficiários, não estariam caracterizadas com perfeição as hipóteses previstas no artigo 61, da Lei nº 8.981/95.

A autoridade lançadora entendeu que no caso em concreto não ficou comprovada a operação ou causa dos pagamentos realizados, razão pela qual considerou ilícito os procedimentos, porque, entendia que estes revelavam a intenção clara da recorrente em omitir a verdadeira intenção do repasse dos recursos.

É de se esclarecer, que é cristalino que os pressupostos de incidência são diversos, ou seja, “quando não for indicada a operação”, “quando não for indicada a causa”, mas há necessidade da conjugação do fator “quando o comprovante do pagamento ou transferência de recursos” caso contrário não há como se aplicar o disposto no artigo 61 da Lei nº 8.981/95.

O art. 61 da Lei nº 8.981/95 traz uma presunção legal da existência de rendimentos, cujo fato indiciário a ser provado pelo fisco é a ocorrência de efetivo pagamento, cuja causa ou o beneficiário não é identificado. Nos casos em que a pessoa jurídica identifica beneficiário e causa, mas o fisco mostra que é falsa a indicação, também cabe a aplicação da tributação na fonte, mas não se pode, nessa modalidade de tributação, presumir o pagamento, sem que haja efetiva e individualizada saída de recursos das contas do disponível.

Cabe aqui transcrever os comentários do artigo 674 do Regulamento do Imposto de Renda editado pela Fiscosoft, que esclarece a questão da aplicação do artigo 61 da Lei nº 8.981/95:

“A correta inteligência do artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1995, que dá base legal ao artigo 674 em foco, ainda não foi feita. Está sendo construída a partir dos casos conhecidos e principalmente pela reflexão que o tempo impõe, que quase sempre leva a revisões de posições anteriormente lançadas.

Aparentemente, o dispositivo em foco tentou criar uma nova espécie de substituição tributária, exigindo da pessoa jurídica pagadora o imposto exclusivo na fonte, com base de cálculo ajustada, em lugar do imposto devido pelo real contribuinte (o beneficiário do pagamento), que não pôde ser alcançado pela

falta de sua identificação, ou pela falta de comprovação da operação ou da sua causa. Se a intenção foi essa, há sérios obstáculos para a concretização desse intento.

Em primeiro lugar, na substituição tributária é imperativo que se conheça o substituído, que é o real contribuinte que se pretende alcançar pela via da tributação na fonte, a fim de assegurar ao substituto a possibilidade de se ressarcir perante o substituído do encargo tributário que lhe foi indiretamente atribuído. O substituto não é o titular da renda tributada. Por isso, na construção da regra de substituição, embora formalmente centrada na pessoa do substituto, é preciso conformá-la com os elementos próprios do substituído. Tais elementos não estão presentes no Art. 61 em exame.

Acresce-se observar que a tributação em análise é a título de imposto de renda, mas tem como materialidade de incidência e base de cálculo o "pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas...". Ora, "pagamento" não é fato gerador do imposto de renda por absoluta ausência de materialidade de incidência. Pagamento não traduz acréscimo patrimonial; pelo contrário, representa decréscimo patrimonial.

*Assim, no rigor jurídico, não é despropositado concluir que o Art. 61 não criou mais uma modalidade de tributação exclusiva na fonte, já que o fato tomado para essa tributação - o **pagamento** - não tem signo de renda, como exige o Art. 43 do CTN. Na verdade, o Art. 61 instituiu uma efetiva penalidade, dissimulada como imposto de renda na fonte, para punir o "pagamento a beneficiário não identificado", o que é problemático, pois o Art. 3º do CTN veda a utilização de tributo como substituto da penalidade.*

No contexto de uma efetiva penalidade, torna-se impossível aplicar conjuntamente a multa de ofício, de 75% ou de 150%, pois isso representaria um "bis in idem" inadmissível. E a multa de 150% de forma alguma porque na própria conformação do artigo 61 não está presente a figura da fraude. O dispositivo faz referência à falta de identificação do beneficiário ou à falta de comprovação da operação, que são simples condutas omissivas.

Seja como for, ainda que se considere que esse dispositivo criou uma substituição tributária excepcional, essa nova tributação exclusiva na fonte não tem a abrangência defendida oficialmente. Em primeiro lugar, sofre a limitação da identificação do pagamento, que é a condição indispensável para a aplicação do dispositivo em foco. Cabe ao Fisco provar a existência do pagamento. E de forma direta, não podendo ser presumida. Além disso, a sua aplicação está delimitada pela sua diretriz básica, qual seja, a impossibilidade criada pela pessoa jurídica pagadora no alcance do real titular da renda presente no pagamento efetuado.

*Assim, a prova do fato tributado não se exaure com a simples **indicação de que na escrituração não há identificação do***

beneficiário do pagamento. A investigação deve ser aprofundada no sentido de revelar - e tributar - o real titular da renda vinculada ao referido pagamento. Isso é perfeitamente possível, já que os cheques de valores maiores devem ser nominais. Esgotado esse campo de prova, cabe a aplicação da norma pela falta de identificação do beneficiário do pagamento, na forma do caput do Art. 674 do RIR atual.

O § 1º do artigo em análise traz uma outra hipótese numa norma de entendimento bem mais difícil do que a relativa à ausência de identificação do beneficiário, a saber: "quando os recursos forem entregues a terceiros ou sócios, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa".

*A primeira reação é interpretar esse parágrafo com os mesmos elementos adotados em relação ao artigo 304 do atual Regulamento, que grava como não dedutíveis "as importâncias declaradas como pagas ou creditadas a título de comissões, bonificações, gratificações ou semelhantes, quando não for indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento e quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário do rendimento". Em primeiro lugar, o artigo 304 tem alcance restrito: atinge apenas os pagamentos a título de **comissões, bonificações, gratificações** ou semelhantes. Não alcança qualquer pagamento. Neste contexto restrito, há coincidência entre as duas regras, a do Art. 304 e a do Art. 61 da Lei nº 8.981/95.*

No segundo momento, pretende-se aplicar o Art. 61 em análise em relação aos valores constantes de documentos que a fiscalização afirma serem inidôneos, a teor do disposto no artigo 217 do presente Regulamento. Vale dizer, defende-se a tese de ser possível impugnar (glosar) as despesas ou custos lastreados nesses documentos e também exigir o imposto de fonte do Art. 61 em foco.

São duas situações radicalmente distintas. A primeira vinculada à incerteza de que o pagamento apropriado efetivamente contribuiu para a geração da correspondente receita. É uma regra que tem como destinatária a pessoa jurídica que apropria as despesas, impedindo a redução artificial do lucro tributado. Sendo assim, os influxos dessa regra não são válidos para definir o alcance da regra do Art. 61, por várias razões. Inicialmente, cabe observar que a regra do Art. 61 tem como destinatário pessoa externa à pessoa jurídica pagadora, que seria desconhecido. Ademais, no caso dos documentos tidos como inidôneos, há pelo menos duas situações fáticas distintas. Na primeira, constata-se que o beneficiário do pagamento é a pessoa que figura dos documentos, mas a operação pode não ser verdadeira. Neste caso, a dúvida sobre a efetividade da operação autoriza impugnar a despesa apropriada, mas não é suficiente substituir a tributação do beneficiário do pagamento pela incidência exclusiva na fonte. Isto porque, como visto, em primeiro plano, o juízo de inidoneidade dos documentos visa impedir a redução artificial do lucro da pessoa jurídica que apropria as despesas. É uma condição adicional em relação à comprovação da operação ou de sua causa no contexto do § 1º do Art. 61: aqui, basta que a documentação permita atribuir ao

terceiro a titularidade da operação na qual afirma ter participado. Na segunda hipótese, a contabilidade registra o pagamento a um destinatário irreal e por uma operação igualmente irreal, circunstâncias que caracterizam o pagamento sem causa a beneficiário não identificado. Neste caso, é razoável admitir a glosa das despesas e a concomitante exigência do imposto na fonte do artigo 61. Todavia, essa situação fática confirma que o referido Art. 61, com o título de imposto na fonte, verdadeiramente, instituiu uma penalidade, que não pode ser cumulada com outra penalidade de ofício. Muito menos com a multa de 150%, visto que a aplicação do Art. 61 estaria centrada na presunção da existência de pagamento a terceiro não identificado

Como no meu entender a autoridade lançadora não efetuou a comprovação do efetivo pagamento ou transferência de recursos ao beneficiário sediado no exterior por se tratar de operação simbólica de câmbio, o presente auto de infração não subsiste, pois carece dos pressupostos do artigo 61 de Lei nº 8.981/95.

Devo ressaltar que esse tribunal administrativo já se manifestou sobre a matéria conforme podemos verificar nos acórdãos abaixo transcritos:

*Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF Ano-calendário: 2003, 2004, 2005
INIDONEIDADE DE DOCUMENTOS EMITIDOS POR PESSOA JURÍDICA DECLARADA INAPTA. INÍCIO DA FALTA. EFEITOS TRIBUTÁRIOS DOS MESMOS EM FAVOR DE TERCEIROS. Descabe a glosa de documentos de empresas que a fiscalização considerou inaptas quando inexistente Ato Declaratório Executivo de situação de inscrição inapta ou quando o efeito do mesmo se inicie em período-base posterior ao atuado, devendo ser mantida a glosa dos documentos cuja inaptidão da Pessoa Jurídica emitente tenha sido declarada, mesmo após os períodos-base atuados, mas com efeitos retroativos aos mesmos, apenas quando a beneficiária do documento não comprovar o pagamento do preço e o recebimento do fornecedor, nos termos do Recurso representativo de Controvérsia nº 1148444/MG. GLOSA DE COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO RETIDO NA FONTE- A autoridade fiscal deve instruir o auto de infração com a prova do ilícito. Divergência entre o valor compensado na DIPJ e o valor informado na DIRF é apenas indício do ilícito (compensação indevida por inocorrência de retenção), sendo indispensável a intimação prévia ao contribuinte para apresentar o documento que comprove a retenção. MULTA QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE QUANDO NÃO COMPROVADO O DOLO. A aplicação da multa qualificada de 150% somente é admitida quando o intuito de fraude resta cabalmente comprovado nos autos. Dolo não se presume, devendo ser provado objetivamente por elementos seguros de*

prova, que não permitam qualquer dívida, indagação ou divergência. ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES CSLL, IRF, PIS E COFINS. LANÇAMENTO REFLEXO. Aplica-se aos lançamentos denominados decorrentes ou reflexos o decidido sobre o lançamento que lhes deu origem, por terem suporte fático comum. IRF- PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. O que justifica o lançamento do imposto de renda na fonte previsto no art. 61 da Lei nº 8.981/95 é existência de um pagamento sem que esteja identificado o beneficiário ou sua causa. A efetividade do pagamento é elementar na caracterização da infração. Se a fiscalização duvida da efetividade dos pagamentos e utiliza a falta de comprovação como elemento indicativo da inexistência das aquisições formalizadas pelas notas fiscais, não subsiste o lançamento. (ACÓRDÃO: 1401-000.852).

Desta forma, entendo que não é devida a presente tributação com base no artigo 61 da Lei nº 8.981/95.

(Assinado Digitalmente)

Pedro Anan Junior