



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

Processo n° 19515.002487/2004-25
Recurso n° 153.273 Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-00.917 – 2ª Turma
Sessão de 16 de agosto de 2010
Matéria IRRF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado INDÚSTRIA DE PAPEL RAMENZONI S.A

Assunto: Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF

Exercício: 1998 e 1999

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. Julg. 03/11/2008 e Acórdão 9202.00.686. Julg. 13/04/2000.*

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso por impossibilidade, no caso, de aplicação concomitante 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.


Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente


Moisés Giacomelli Nunes da Silva - Relator

EDITADO EM: 28 OUT 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

Segundo o que se extrai do documento de fls. 30 dos autos, diz a recorrente que, entre o período de 1996 e 1998, passou por graves dificuldades financeiras, tendo sido lavrado contra si mais de mil títulos protestados e vários pedidos de falência. Apesar deste fato, ao comparecer ao Ministério Público para prestar informações, tomou conhecimento do depósito de inúmeros valores em sua conta corrente junto ao Banco Cidade. Aduz ainda, que também identificou que operações exclusivamente de terceiros foram movimentadas em nome da empresa junto a diversas instituições financeiras, tais como Banco Bradesco, Banco Rural, Banco Banespa e Banco de Crédito Nacional (fl. 34). Diz a recorrente que tais valores não foram incluídos no balanço patrimonial da empresa e que diante de tais fatos encaminhou relatório pormenorizado ao Ministério Público e à Receita Federal especificando as entradas e as saídas das respectivas importâncias.

De posse das informações que colheu envolvendo, inclusive, títulos do tesouro americano, títulos do tesouro da Argentina, títulos da Bulgária, a autoridade fiscal intimou a recorrida para esclarecer a origem dos valores creditados em sua conta bancária, bem como as respectivas saídas, estas feitas por meio de cheques ou DOC. Em resposta, o representante legal da empresa apresentou diversos contratos de compra e venda de ativos financeiros firmados entre Indústria de Papel Ramenzoni S.A e outras empresas e contrato de prestação de serviços, datado de 02.06.1997, firmado com Brasilmec Participação Empresarial em Cobranças SC Ltda., a qual, através de seus sócios, teriam utilizados as contas bancárias da recorrida e efetuado as operações financeiras.

Diante das informações e documentos apresentados pela empresa recorrida, entendeu a autoridade fiscal que “as movimentações financeiras, apresentado-as como alienígenas na sua contabilidade e oferecendo-se como autodenunciante não são consolidadas quando se verifica cessão de procuração a terceiros, assinatura do responsável legal do contribuinte firmando contratos de compra e venda de títulos estrangeiros, emissões de cheques e, por fim, apresentação repentina dos referidos contratos até então negados firmemente pelo mesmo, porém contendo sua assinatura” (fl. 757). Em tais instrumentos particulares nos quais a fiscalizada figura ora como COMPRADORA ora como VENDEDORA, de ativos alienígenas denominados ‘Argentine Global Bond’, créditos derivados de exportações ‘Mexico UBS 26’s’ ‘T-Bills’, ‘Bulgária IAB’, ‘US Treasure NB’, ‘Argentine Rate Bonds’, foram transacionados

milhões de dólares americanos, sem que tenham sido registrados em sua contabilidade. Tendo em vista que o diretor da fiscalizada Sr. Roberto Antonio Augusto Ramenzoni firmou inúmeros cheques que teriam sido emitidos para dar respaldo financeiro aos referidos contratos, entendeu a autoridade fiscal ser impossível dar credibilidade às suas alegações de desconhecimento dessas operações e suas conseqüências tributárias decorrentes.

Em face do que consta nos parágrafos anteriores, os valores creditados na conta bancária da recorrida, decorrente das operações aqui referidas, foram tributados como depósitos bancários de origem não justificada, nos anos de 1997, 1998 e 1999, cujos números dos respectivos autos de infração constam da fl. 780 desse processo.

Após descrever os valores que ingressaram na conta bancária da recorrida em face das operações antes referidas e tributá-los como depósitos bancários de origem não comprovada, destacou a fiscalização que os "ARGENTINE GLOBAL BONDS não existiam com emissão datada de 02.02.1998, assim, mesmo que estivessem escriturados não existiria nexos causal entre a escrituração contábil e o pagamento. Desta forma, resulta comprovado o pagamento sem causa realizado pela Ramenzoni nas aquisições de pretensos títulos estrangeiros, cabendo, portanto, a cobrança efetiva do IRFonte, no ano-calendário 1997 e 1998."

Às fls. 793 e 794 estão especificadas as datas dos pagamentos das pretensas aquisições que por terem sido descaracterizadas foram consideradas "pagamento sem causa".

Julgando a matéria, a Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, deu provimento ao recurso interposto pela contribuinte, cujos fundamentos do acórdão podem ser sintetizados por meio da seguinte ementa:

IRRFONTE - 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, 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. Preliminares Rejeitadas. Recurso de Ofício Negado.

Recurso Voluntário Provido.

A Fazenda Nacional, em 26.06.2007, interpôs recurso especial de fls. 1218 a 1227, com fundamento no artigo 7º, inciso I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria nº 147, de 2007, sob o argumento de que a decisão proferida contrariou o artigo 61, da Lei número 8.981, de 1995.

O recurso foi admitido às fls. 1229 a 1231 e o contribuinte apresentou contrarrazões de fls. 1238 e seguintes.

Por fim, apesar das alegações feitas pela parte recorrida, registro que as fls. 31 a 154 do Anexo A, denominado "IRFONTE" dão conta que a movimentação financeira que ocasionou os pagamentos sem causa deu-se por meio da agência n. 0188 do Banespa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Relator

O recurso é tempestivo, foi interposto por parte legítima e está devidamente fundamentado e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, conheço do recurso.

A matéria de que trata o recurso em pauta é idêntica a que debatemos na sessão de abril do corrente ano, no recurso número 104-143.457, de que fui relator. Tanto aquele recurso quanto este são oriundos de decisão da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, com acórdãos com fundamentos semelhantes, já que lavrados pelo mesmo relator.

Inicialmente, apesar do acórdão recorrido não adentrar nesta questão, da análise que fiz dos autos formei convicção de que as operações comerciais de compra e venda dos títulos descritos no relatório, assim como os respectivos pagamentos, não existiram. A realidade destes autos e a experiência colhida em julgamentos anteriores decorrentes de situações semelhantes me permitem, com absoluta segurança, formar convicção de que contratos semelhantes aos existentes nos autos, envolvendo transações com títulos do tesouro de outros países, faziam parte do que se denominou chamar de “planejamento tributário” com a finalidade de não pagar imposto sobre operação financeira – IOF. Ao meu sentir, tal situação torna-se mais evidente na medida em que se identificam duas situações:

- a) títulos inexistentes, na maioria dos casos;
- b) instituição financeira localizada no Brasil que alcançava os recursos;

No caso dos autos, as operações cujos recursos foram direcionados a outras empresas me levam a concluir que a própria recorrida, de forma consciente, como destacou a autoridade fiscal, permitiu que suas contas bancárias fossem utilizadas para tal finalidade.

No momento em que concluo que os atos efetivamente praticados pelos envolvidos tinham por finalidade ocultar empréstimo financeiro sem incidência de IOF, não posso concluir por infração do artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1995. A infração cometida pelos envolvidos diz respeito ao IOF e não a ato jurídico que, se analisado em seus aspectos materiais, pudesse caracterizar pagamento sem causa.

Em relação a este aspecto, entendo que os atos meramente formais, sem corresponder à realidade fática, envolvendo instituição financeira e empresas brasileiras, com transações de notas do tesouro de outros países, nos casos semelhantes ao deste processo, 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.

Todavia, no caso dos autos, conforme decidido no recurso número 104-143.457, a partir de proposta levantada pela Conselheira Suzi Offmann e acolhida pelo Colegiado, sequer há necessidade de ingressar nas questões relacionadas à existência ou não das relações jurídicas subjacentes, 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.

Em relação a este aspecto, tenho que 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 tipos de tributação:

- 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, são obrigadas a registrar o respectivo pagamento, em sua contabilidade. 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, CSSL, COFINS, PIS e IPI, quando incidente. Todavia, quando o dinheiro saiu do caixa da empresa 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.

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:

“(....)

(...)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 ”

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%.

Alu

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 n.º 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 n.º 8.541, de 23 de dezembro de 1992;

(...)”

Portanto, com a edição da Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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.(...) ¹”

¹ 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.”

Com base nos fundamentos acima expostos, concluo meu voto no sentido de negar provimento ao recurso.

É o voto.



Moisés Giacomelli Nunes da Silva