ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 19515.006149/2009-77

CÓPIA

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

Processo nº	19515.006149/2009-77
Recurso nº	De Ofício e Voluntário
Acórdão nº	**2201-001.836 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	16 de outubro de 2012
Matéria	IRRF
Recorrente	NEC BRASIL SA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Data do fato gerador: 31/01/2004

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. HIPÓTESES DE IMPUTAÇÃO. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. A imputação de responsabilidade solidária por crédito tributário só pode ocorrer nas hipóteses e nos limites fixados na legislação, que a restringe às pessoas expressamente designadas em lei e àquelas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. A exigência de tributação exclusivamente na fonte, com base no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, é incompatível com a imputação de responsabilidade solidária a terceiros por suas meras participações, como prepostos ou administradores, nos acontecimentos que caracterizaram o pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado.

IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. REMISSÃO DE DÍVIDA. MOMENTO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. Caracteriza o pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, sujeito à incidência do imposto de renda na fonte, na forma do art. 61, da Lei nº 8.981, de 1996, a remissão injustificada de dívida contraída mediante contrato de mútuo.

Recurso de Ofício Negado.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao Recurso de Ofício. Pelo voto de qualidade, NEGAR provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os Conselheiros Rayana Alves de Oliveira França (Relatora), Rodrigo Santos Masset Lacombe e Gustavo Lian Haddad, que deram provimento integral ao Recurso Voluntário. Designado para redigir o voto vencedor do Recurso Voluntário o Conselheiro

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 05/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 15/05/2013 por MARIA HELEN A COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 14/05/2013 por PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 06/05/2013 por GUSTAVO LIAN HADDAD
Impresso em 23/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Pedro Paulo Pereira Barbosa. O Conselheiro Gustavo Lian Haddad fará declaração de voto quanto ao Recurso Voluntário.

(Assinado Digitalmente)
MARIA HELENA COTTA CARDOZO – Presidente.

(Assinado Digitalmente)
RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANÇA – Relatora

(Assinado Digitalmente)
PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Pedro Paulo Pereira Barbosa, Rayana Alves de Oliveira França, Eduardo Tadeu Farah, Rodrigo Santos Masset Lacombe, Gustavo Lian Haddad e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente).

CÓPIA

Relatório

DOS PROCEDIMENTOS FISCAIS

Trata-se de lançamento através de Auto de Infração (fls.759/761- Vol.IV) no montante total de R$321.538.372,63, incluída multa de ofício de 150% e juros de mora, calculados até 30/11/2009, para exigir crédito tributário de IRRF incidente sobre pagamento ou entrega de recursos a terceiros sem comprovação de causa, nos termos do §10, do artigo 61 da Lei n° 8.981/95, caracterizado pela baixa contábil de provisões para perdas no recebimento de mútuos, efetuada em 31/01/2004, em virtude de as correspondentes dívidas terem sido perdoadas pela contribuinte.

No entendimento da fiscalização, constatou-se a incidência de IRRF sobre a entrega sem causa de recursos a terceiros, a saber CARISUL e NOVELLTECH, evidenciada pelas baixas de provisões para perdas em contratos de mútuos que foram efetuadas em sua escrituração contábil (livro diário) em 31/01/2004, bem como pelas constatações e considerações abaixo sintetizadas:

CARISUL

Com relação à empresa CARISUL, segundo consta nas informações prestadas e nos documentos trazidos aos autos, a Recorrente venceu processo de licitação junto ao Governo da República do Uruguai para a implantação de telefonia fixa e, para a realização de tal projeto subcontratou, com a anuência do licitante, a empresa CARISUL.

Em razão do volume de investimentos necessários à execução desse contrato , a Recorrente realizou as referidas operações de mútuo para viabilizar a execução de obra pela empresa subcontratada, obras estas concluídas em 2002.

Foram apresentados documentos firmados em 20/01/1997, por meio dos quais, se demonstrou o contrato de subcontratação e convênio de cessão de créditos da NEC à CARISUL, decorrentes do contrato firmado entre NEC e ANTEL Administracion Nacional de Telecomunicaciones, e a concordância da ANTEL conforme expediente nº 1893/97 de 08/10/97 para a execução do projeto.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 05/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 15/05/2013 por MARIA HELEN A COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 14/05/2013 por PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Assinado digit almente em 06/05/2013 por GUSTAVO LIAN HADDAD
Impresso em 23/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Com intuito de viabilizar a execução dos serviços, foi firmado contrato de mútuo, por meio do qual a Recorrente transfere fundos para que a CARISUL pudesse dar andamento às obras.

A operação apresenta o seguinte cronograma: o primeiro contrato com a CARISUL, no valor de US$ 13.500.000,00 e com vencimento em 06/05/2001, foi firmado na data de 10/10/1996 mas levado a reconhecimento de firma somente em 27/03/2006 (fl. 215); em 26/05/97 foi assinado o Aditivo n° 1 (fls. 216/217), pelo qual o mútuo inicial foi aumentado para US$ 16.550.000,00, tendo as firmas sido reconhecidas em 02/06/1997; em 08/06/97 foi feito o Aditivo n° 2 (fls. 218/219) com a finalidade de aumentar o mútuo para US$ 24.000.000,00; em 08/09/97 o Aditivo n° 3 foi assinado, aumentando o valor do mútuo para US$ 26.500.000,00, tendo sido levado a registro em 27/03/2006 (fl. 221); em 16/10/97 foi assinado o Aditivo n° 4, aumentando o mútuo para US$ 27.000.000,00, também levado a reconhecimento de firma somente em 27/03/2006 (fls. 223); em 29/10/97 foi assinado o Aditivo n° 5 (fl. 224/5) aumentando o mútuo para US$ 28.000.000,00, também levado a reconhecimento de firma somente em 27/03/2006; em 01/12/97 foi assinado o Aditivo n° 6 aumentando para US$ 29.000.000,00 (fls. 226/7). Na data de 04/03/2002 foi assinado novo Contrato de Mútuo de US$ 800.000,00 (fls. 228/230) que, entretanto, não foi levado a reconhecimento de firma e não apresenta testemunhas.

Mesmo depois de concluída a obra, a Recorrente fez um novo contrato de mútuo no valor de US$ 800.000,00 com CARISUL, tendo conhecimento de que esta já se encontrava em estado de insolvência. A justificativa apresentada pela Recorrente foi a de que se viu obrigada a emprestar mais valores à CARISUL, pois seria solidariamente responsabilizada perante a ANTEL do governo uruguaio, acerca dos problemas ocorridos na execução do contrato, em função de falhas nos produtos fornecidos, produtos estes de tecnologia e fabricação da NEC.

Segundo informações prestadas pela Recorrente, já em meados de 2001 a CARISUL passou a apresentar sólidos problemas financeiros, fato este que teria levado a Recorrente a crer que não conseguiria realizar as obras para as quais tinha sido subcontratada. Em razão disso, entre dezembro de 2001 e setembro de 2003, foram constituídas provisões para contingência dos mútuos concedidos à CARISUL, que somaram o montante de R$ 139.968.814,00.

Posteriormente, com o objetivo de atestar o estado de insolvência da CARISUL, a Recorrente apresentou um estudo concluído em 21.12.2001 pelo Dr. Gonzalo Ramirez, do escritório de advocacia Instituto Jurídico Herbert, Ramirez, Xavier de Mello e Aval de Montevidéu, atestando a dificuldade de recuperação dos valores relativos aos mútuos.

NOVELLTECH

Já em relação à empresa NOVELLTECH, a Recorrente alegou que o mútuo teve por finalidade, disponibilizar recursos financeiros para investimentos no exterior no "Flutel Fund", um fundo administrado e gerido por pessoas ligadas ao Grupo Opportunity. Contudo, esses investimentos foram malsucedidos, conforme carta emitida pela própria NOVELLTECH, o que representou perdas significativas à Recorrente.

Ressalte-se que as operações de mútuo foram celebradas por contratos assinados em 01/11/1999 e 27/02/2000 e à NOVELLTECH teriam sido efetuadas duas TIR - Transferências Internacionais de Reais, (1) uma em 04/11/1999, efetuada pelo Unibanco União

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 05/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 15/05/2013 por MARIA HELEN A COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 14/05/2013 por PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 06/05/2013 por GUSTAVO LIAN HADDAD
Impresso em 23/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

de Bancos Brasileiros S/A ao Banco BBA Creditanstalt, à NEC Brasil S/A, como disponibilidade no exterior, natureza de "capital brasileiro de curto prazo"; e outra (2) em 27/07/2000, efetuada do Banco Bradesco ao Bank Ltd — Nassau Bahamas, à NOVELLTECH, informado como transferência internacional de reais a título de contrato de mútuo a longo prazo, "vic subsidiária", "capital brasileiro de longo prazo — emprestR21 câmbio" (fl. 727).

Também em meados de 2001, a NOVELLTECH não apresentou o retorno desejado, amargando grandes perdas em razão dos investimentos efetuados pelo Flutel Fund não terem tido a rentabilidade esperada, razão pela qual foram realizadas provisões para contingência do mútuo concedido à NOVELLTECH, entre abril de 2001 e novembro de 2002, que somaram R$ 102.509.069,69.

Os contratos dos mútuos foram informados ao Banco Central do Brasil em Declarações de Capitais Brasileiros no Exterior (DCBE). A Recorrente sustenta ainda, que as baixas também teriam sido informadas nas referidas DCBE, visto que na DCBE do ano de 2003 foram informados saldos a receber da CARISUL e da NOVELLTECH e na DCBE do ano de 2004 referidos saldos não foram informados.

As remessas dos valores foram efetuadas mediante "Transferência Internacional de Reais" (TIR), tendo a Recorrente apresentado as telas do SISBACEN relativas às remessas efetuadas à CARISUL.

Segundo alega a Recorrente, as provisões foram constituídas em atenção ao princípio contábil do conservadorismo, baseado no estado de insolvência das devedoras. Não havia garantias e a eventual execução dos valores inadimplidos seria extremamente difícil e, no caso da CARISUL, a assessoria jurídica da NEC a aconselhou a não tomar medidas judiciais para a execução do mútuo, o que poderia prejudicar o cumprimento do projeto desenvolvido para o governo uruguaio e resultar em responsabilização da própria NEC, por ter subcontratado a CARISUL para esse empreendimento. Ademais, as provisões tiveram apenas fins contábeis e não houve aproveitamento das perdas para fins fiscais.

Em 31/01/2004, a Recorrente procedeu à baixa das provisões em razão da insolvência das mutuárias, não tomando o efeito de dedução de tais provisões da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica.

Todavia, no entendimento da fiscalização, a Recorrente teria se valido de uma simulação para afastar a incidência do IRRF que deveria ter sido retido dado que a baixa das provisões configuraria suposto pagamento a beneficiário sem comprovação de causa.

A fiscalização defende seu entendimento, com base na Instrução CVM 59/86, que determina que a provisão para contingências destina-se a dar cobertura a perdas ou despesas já incorridas, mas ainda não desembolsadas e que, dentro do regime de competência, devem ser lançadas no Resultado, na constituição daquelas e a Recorrente não teria apresentado documentação hábil e idônea para comprovar a perda já incorrida que justificasse a constituição das provisões.

Além disso, verificou-se que a Recorrente também não entregou comprovação de seus registros contábeis sobre o assunto, postura inescusável diante da obrigatoriedade de guarda de documentos fiscais e contábeis prevista no artigo 267 c/c art. 923, do RIR/99.

Outro ponto destacado pela Fiscalização foi de que a Recorrente efetuou no BACEN o registro das remessas de valores mas não o registro das operações de mútuo e de

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 15/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 05/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 15/05/2013 por MARIA HELEN A COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 14/05/2013 por PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 06/05/2013 por GUSTAVO LIAN HADDAD
Impresso em 23/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

seus aditivos, tampouco das respectivas baixas, conforme determinaria a legislação regente (Resolução 2337/96 e Circulares do BACEN).

Assim, no seu entendimento a fiscalização alega que os fatos narrados demonstram a intenção da criação de elementos que pudessem, em determinado momento, dar guarida à efetiva transferência dos recursos sem o devido pagamento de impostos.

No caso da CARISUL, a autoridade fiscal aponta as condições que evidenciariam a simulação: (1) o mútuo foi celebrado antes mesmo do subcontrato de serviços de telefonia e da cessão de créditos que o motivou; (2) os próprios administradores da NEC administravam a CARISUL; (3) houve disponibilização de recursos após a constituição da Provisão para Perdas; (4) não foram apresentados balanço da CARISUL, providências judiciais ou extrajudiciais ou qualquer medida acauteladora.

Já no caso da NOVELLTECH, a autoridade fiscal ressalta que a Recorrente forneceu falsa informação ao BACEN ao informar na DCBE (Declaração de Capitais Brasileiros ao Exterior) que as remessas não foram realizadas entre "INTERCOMPANHIA" e que, no curso da fiscalização, não foram apresentados (1) comprovantes de transferência internacional de reais; (2) os contratos de mútuo; (3) escrituração da constituição da empresa e (4) os comprovantes dos investimentos em que teriam sido aplicados os valores emprestados.

Com base nesses elementos que evidenciariam uma suposta simulação, a fiscalização aplicou a multa qualificada prevista no artigo 44, inciso II da Lei n° 9.430/96.

Ainda segundo a fiscalização, a extinção dos contratos de mútuo ocorreu mediante REMISSÂO, uma das formas previstas pelo Novo Código Civil (arts. 385/388), sendo as demais modalidades o pagamento, a dação em pagamento, a novação, a compensação e a confusão.

Assim, com a remissão teria ocorrido o acréscimo patrimonial das Mutuárias, conforme conceito definido no artigo 43 do Código Tributário Nacional, configurado no momento das baixas das provisões para perdas com os mútuos, pois somente nesse momento, houve disponibilidade econômica dos recursos às mutuárias; antes disso, no momento das remessas, houve disponibilidade meramente financeira dos recursos.

No entendimento da fiscalização, as regras contábeis evidenciam que os recursos emprestados ingressaram no patrimônio das mutuárias somente no momento em que os empréstimos foram baixados, visto que as entregas antecipadas ao momento de aquisição de direitos são registradas em contas patrimoniais de ativo (para o autor do adiantamento) e de passivo (para o recebedor do adiantamento), mas não em resultado.

No momento do pagamento haveria apenas disponibilização financeira em que os mutuários creditam o respectivo valor a uma conta de passivo (obrigação) e não de receita, enquanto que o mutuante debita esse mesmo valor a uma conta de ativo (direito). Os fatos contábeis são permutativos e não de acréscimo ou diminuição de patrimônio, o que impede que já se considere ocorrido o fato gerador do imposto de renda.

Segundo ainda o entendimento da fiscalização, a remissão se revestiu de aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica prevista no artigo 43 do Código Tributário Nacional como determinante da ocorrência do fato gerador do IRRF, em combinação com o artigo 61 da Lei 8.981/95, o que teria ocorrido somente em 31/01/2004.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 05/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 15/05/2013 por MARIA HELEN A COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 14/05/2013 por PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 06/05/2013 por GUSTAVO LIAN HADDAD
Impresso em 23/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Importa ainda destacar, os seguintes enxertos do Termo de Constatação IRRF (fls.716/756):

I – ENTREGA SEM CAUSA –

IRFONTE
A – DOS FATOS

O Sujeito Passivo, em 31 de janeiro de 2004 escriturou em seu Livro Diário nº000049, registrado na Jucesp n° 4910, fls. 001309 (doc.fls.655), -a débito da conta 121320105 - PROVISÃO PARA PERDA CONTRATO DE MUTUO – CARISUL - e a crédito da conta 121320101 -_MUTUO C/ 3°.S. - CARISUL SOCIEDADE ANÔNIMA – histórico ENCERRAMENTO DE CONTRATO CARISUL os valores de R$101.346.519,69 e R$ 1.162.550,00.

No dia 31/01/2004, levou a registro no mesmo Livro Diário, fls.001309, a débito da conta 121320106 - PROVISÃO PARA PERDA CONTRATO DE MUTUO – NOVELLTECH - e a crédito da conta.121320103 MUTUO C/ 3OS . - NOVELLTECH INVEST INC — histórico ENCERRAMENTO DE CONTRATO NOVELLTECH - os seguintes valores — R$ 90.978.169,81, R$ 19.495.322,10 e R$ 19.495.322,09.

Em virtude dos fatos acima a fiscalizada foi intimada em 18/09/2009, a esclarecer vários pontos inseridos nos quesitos apresentados pela fiscalização que foram respondidos no prazo, (doc.fls.208/304), os quais transcrevemos abaixo:

(...)

"12 — Qual fato ocorrido determinante da provisão para contingência? Comprovar."

A provisão foi realizada em atenção ao principio contábil do conservadorismo baseado no estado de Insolvência das devedoras. A NEC BRASIL esperava *receber a devolução dos valores empestados, porém, não havia Garantia e, tratando-se de empresas domiciliadas no exterior, a eventual execução dos valores devidos em caso de inadimplemento seria extremamente difícil. Foi o que se verificou na prática.*

De fato, no caso da Carisul, os assessores jurídicos consultados pela NEC BRASIL não recomendaram a tomada de ações contra a empresa uruguaia. Esta enfrentava dificuldades financeiras e a execução do mútuo poderia prejudicar o cumprimento do projeto desenvolvido para o Governo Uruguai. Em decorrência a NEC do BRASIL poderia ser responsabilizada, já que subcontratou a Carisul. A Novelltech a R$ 29.609.988,85 (vinte e nove milhões, seiscentos e nove mil, novecentos e oitenta e oito reais e oitenta e cinco centavos) no ano de 2003.

Cumpre salientar, porém, que a provisão destinou-se apenas a fins contábeis e visava inclusive dar maior transparência ao resultado da companhia. Não houve o aproveitamento da perda para fins fiscais. Ou seja, a provisão não interferiu com a apuração dos tributos fiscalizados."

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 05/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 15/05/2013 por MARIA HELEN A COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 14/05/2013 por PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 06/05/2013 por GUSTAVO LIAN HADDAD
Impresso em 23/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

For lavrada Representação Fiscal para Fins Penais, bem como Termos de Sujeição Passiva Solidária em nome dos administradores da empresa

CÓPIA

DA IMPUGNAÇÃO DA RECORRENTE

Intimada pessoalmente da lavratura do auto de infração, a contribuinte apresentou sua impugnação, fls.786/826, acompanhada dos documentos listados as fls. 827/828 e acostados aos autos as fls.829/1319 nos volumes de VI a VII, na qual apresenta as alegações a seguir sintetizadas.

No período de 1996 a 1999, a impugnante efetuou empréstimos às pessoas jurídicas estrangeiras CARISUL SA ("CARISUL") e NOVELLTECH Investment Inc ("NOVELLTECH"), com o objetivo de financiá-las em operações comerciais e financeiras de interesse da impugnante, realizadas no exterior e investimentos financeiros nas empresas do mercado de equipamentos produzidos ou comercializados pela impugnante. As remessas ao exterior foram realizadas em estrita conformidade com as normas cambiais brasileiras e devidamente informadas nas Declarações de Capitais Brasileiros no Exterior ("CBEs") apresentadas pela impugnante e apontadas nos balanços e declarações de renda da impugnante no Brasil.

Em 2001 e 2002, diante de claros indícios de insolvência iminente das devedoras, a Impugnante reconheceu provisões exclusivamente contábeis para as contingências relacionadas aos referidos mútuos, para ajustar a situação patrimonial da empresa e dar satisfação aos acionistas da controladora da impugnante, que é empresa aberta no Japão.

No Brasil, as despesas correspondentes as contrapartidas dos ajustes das provisões foram adicionadas para apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL (doc. 3), observando o artigo 9°, II, "c" e III, e artigo 28 da Lei n° 9.430/96, que impõem restrições à dedutibilidade dos créditos quando o valor excede determinado montante.

Em 2003, para liquidar as posições creditícias irrecuperáveis, procedeu a acordos com uma das empresas devedoras e realizou a liquidação mediante transação que resultou em perdão parcial das dívidas.

Em 31 de janeiro de 2004 a impugnante efetuou a baixa contábil dos mútuos e respectivas provisões.

Em 2006, no âmbito do Mandado de Procedimento Fiscal n° 08.1.90.002005-00945-5, a autoridade fiscalizadora examinou os contratos de mútuo e aditivos, tendo declarado perfeitamente válidos e regulares os mencionados contratos e respectivas remessas.

Contudo, em nova fiscalização, a autoridade fiscal ora recorrida alegou que as baixas dos mútuos consistiram em "pagamentos sem causa de operação não comprovada", sobre os quais seria devido o Imposto de Renda Retido na Fonte com base no art. 674, § 1°, do RIR199.

Além de criar tributação do nada, foi lavrado termo de sujeição passiva solidária em nome de 13 pessoas físicas ali relacionadas, numa agressão aos mais elementares

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 05/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 15/05/2013 por MARIA HELEN A COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 14/05/2013 por PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 06/05/2013 por GUSTAVO LIAN HADDAD
Impresso em 23/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

princípios assecuratórios do justo contraditório, sem indicar base legal e esclarecer a vinculação entre os fatos e as pessoas.

Aduz a Recorrente que a CARISUL foi a empresa contratada pela impugnante para a execução do objeto da licitação vencida pela Impugnante no Uruguai, perante a ANTEL, para a qual foram necessários recursos, iniciados em 10 de outubro de 1996, até 4 de março de 2002 (fl. 792). Ocorre que o projeto, pautado na tecnologia Wireless Local Loop (WLL), não teve o crescimento esperado pela Recorrente, em função do crescimento do uso do celular, e chegou-se a um ponto em que não fazia sentido investir mais dinheiro nesse sistema.

Alega a Recorrente que buscou respaldo jurídico sobre a situação financeira da CARISUL e sobre a possibilidade de recuperação dos créditos perante a referida empresa. O parecer do Instituto Jurídico Herbert, Ramirez, Xavier de Mello e Aval, em Montevidéu, traz um resumo da situação financeira da CARISUL e conclui que a possibilidade de recuperação dos valores emprestados seriam praticamente nulas, sendo recomendável que a impugnante assumisse como perdas os recursos emprestados, principalmente porque qualquer ação judicial colocaria em risco a execução do contrato com a ANTEL.

Informa que as provisões foram constituídas em 2001 e 2002, conforme demonstrativo às fls. 794, e não foram deduzidas para fins fiscais, bem como que a análise dos livros fiscais da CARISUL à época comprovaria a perda dos recursos tomados como mútuo em suas atividades operacionais e, após obter aprovação da controladora, a Recorrente resolveu baixar definitivamente o mútuo efetuado com a CARISUL.

Explica ainda a Recorrente que a NOVELLTECH é uma empresa constituída nas Ilhas Virgens Britânicas, desde 10 de novembro de 1995, na qual a Recorrente, embora tenha ações, não as integralizou.

A Recorrente entregou à fiscalização, em 9 de dezembro de 2006, dois contratos de mútuo celebrados em 1999 e 2000, que alega estranhamente não terem sido juntados e nem considerados pela fiscalização, mas que foram apresentados na defesa.

Por tais documentos se evidencia que, em 01/09/1999, a Recorrente emprestou à NOVELLTECH US$ 52 milhões com vencimento em 30/09/2005 e em 27/07/2000, US$ 10 milhões com vencimento em 27/7/2002 (fl. 796).

A Recorrente firmou o "Investment Agreement" por meio do qual manifestou a intenção de investir no Flutel, um fundo de longo prazo de investimentos em ativos de baixíssima liquidez, ligados à área de telecomunicações. Para tanto, recebeu empréstimo da Warp Investments, Inc. ("Warp") de R$ 50 milhões, que investiu no Flutel e se comprometeu a transferir o investimento a quem a Recorrente indicasse até 3/11/1999, que foi a Novelltech.

Justifica a Recorrente que, com o fim da chamada "bolha do mercado de equipamentos de telecomunicações", a partir de 2001, passou a sofrer pressão de sua controladora para o resgate antecipado do investimento pela NOVELLTECH.

Como a repercussão da desvalorização do investimento indicava a clara insolvência da NOVELLTECH, a impugnante constituiu provisões para a respectiva contingência (fl. 797).

Porém, dado o insucesso provável do investimento, a NOVELLTECH conseguiu resgatar as cotas do Flutel em valor de cerca de apenas US$10 milhões, montante

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 05/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 15/05/2013 por MARIA HELEN A COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 14/05/2013 por PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 06/05/2013 por GUSTAVO LIAN HADDAD
Impresso em 23/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

que devolveu à impugnante em setembro de 2003, que à época atingiu o montante em reais de R$ 29.609.988,85, conforme comprovam os documentos juntados.

Esclarece ainda a Recorrente que com a liquidação da NOVELLTECH, em 30 de outubro de 2003, não teve alternativa, a não ser baixar a provisão para perda efetuada e reconhecer a perda como definitiva em 31 de janeiro de 2004.

Além de tais esclarecimentos fáticos, alega a Recorrente que o lançamento fiscal padece de vícios quanto à data da ocorrência do fato gerador.

No seu entendimento, o instituto da remissão não pode ser equiparado a "pagamento", para fins de incidência de tributo previsto no §10 do artigo 61 da Lei n° 8.981/95, tal como pretendeu a autoridade autuante.

A autoridade fiscal sustenta que a entrega dos recursos às mutuárias por ocasião das remessas não representou acréscimo patrimonial a estas, sendo verificada a ocorrência do fato gerador em momento posterior, quando do crédito na conta de mútuos a receber, sem o devido pagamento pelos mutuários, uma vez que a remissão que o motivou significaria pagamento. Argumentou que a "liberação graciosa, sem causa" das obrigações das mutuárias, ou seja, a remissão, é que provocou um acréscimo patrimonial das mutuárias.

Contudo, na interpretação da Recorrente esse entendimento é absolutamente incompatível com o § 1° do artigo 61 da lei 8981/95, que foi utilizado para caracterização da infração, e com o artigo 109 do Código Tributário Nacional, que estabelece: *"os princípios gerais do direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários".*

Aduz que a cobrança de tributo sem a expressa equiparação legal dos institutos do pagamento e da remissão afronta o princípio da legalidade na seara fiscal, consagrado no artigo 97 do Código Tributário Nacional.

Alega também que o Sr. Agente fiscal não demonstrou a ocorrência de pagamento, por duas razões: de fato, não houve pagamento; e ainda que tivesse havido pagamento, não teria sido efetuado pela Impugnante mas, evidentemente, pelas mutuárias, o que afastaria a aplicação do IRRF que recai sobre a fonte pagadora.

Menciona ainda que, mesmo que a autoridade fiscal tenha equiparado a remissão, não ao "pagamento", mas à "entrega de recursos", a autuação não prosperaria eis que qualquer acepção atribuída ao termo "entregar" pelos mais consagrados dicionários da língua portuguesa não se confunde com o conceito de remissão.

A Recorrente também aduz que o crédito tributário estaria decaído em razão da ocorrência do transcurso do prazo previsto pelo art. 150, §4º do CTN, dado ter transcorrido mais de 5 anos entre o fato gerador 31/01/2004 e o lançamento tributário ocorrido em 18/12/2009.

Defende a Recorrente que os pagamentos têm beneficiários conhecidos e tem causas justificadas e comprovadas. Além disso, a remissão da dívida teria ocorrido em um contexto comprovado de insolvência das devedoras, não podendo a impugnante ser onerada fiscalmente por ter efetuado operações de empréstimo mal sucedidas.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 05/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 15/05/2013 por MARIA HELEN A COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 14/05/2013 por PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 06/05/2013 por GUSTAVO LIAN HADDAD
Impresso em 23/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Justifica que o segundo empréstimo efetuado à CARISUL, após a constituição da provisão para perdas, ocorreu em razão de ser a Recorrente co-responsável pela execução do contrato licitado, cujo inadimplemento a sujeitaria a sanções por parte da ANTEL.

Já com relação à NOVELLTECH, a Recorrente aduz que nunca negou e nem teve a intenção de ocultar a participação na NOVELLTECH (item 145, fl. 817), tanto que no contrato de câmbio para envio dos recursos foi informado que remessa estaria sendo feita em favor de subsidiária. A informação prestada à fiscalização de que as mutuárias não eram ligadas se referiam ao momento do questionamento, quando a NOVELLTECH não mais existia. Não registrou a subscrição do capital na constituição da empresa, em 1995, de acordo com o artigo 183 da Lei n°6.404/76, que traz a regra geral de contabilização de participações societárias pelo valor de custo. Além disso, na DCBE, a impugnante informou não se tratar de Intercompanhia porque a contabilização não registrou como investimento a participação societária, para evitar quaisquer questionamentos (fl. 817).

Ressalta que não é verdade que não tinha conhecimento sobre os investimentos feitos pela NOVELLTECH, apenas não tinha como avaliar esses investimentos, por não ser sua área de especialidade. As cartas e documentações de dissolução da mutuária, a fls. 490/491 e 625/631, tradução a fls. 620/624, demonstrariam as pequenas chances de recuperação do empréstimo.

Informa que, à época das remessas em questão, era necessário apenas o registro das remessas, inexistindo regulamentação que exigisse o registro dos respectivos contratos no Bacen. A Circular n° 32.027/01, cujos efeitos iniciaram-se em 01/03/2001, antes das remessas, com exceção da última remessa CARISUL, tratam da tomada de recursos do exterior, e não de remessas de empréstimos ao exterior.

No seu entendimento, a Recorrente esclareceu as constatações que segundo a fiscalização demonstrariam a ocorrência de simulação: a) o contrato de mútuo foi assinado antes da formalização da subcontratação e da cessão de créditos, mas tudo já havia sido acordado entre as partes; b) os administradores da Recorrente também administravam a CARISUL, o que é normal pois a Recorrente permaneceu responsável perante a ANTEL; e c) houve disponibilização de recursos à CARISUL mesmo após a constituição da provisão para perdas em função da co-responsabilidade da Recorrente.

Já com relação à NOVELLTECH, a fiscalização entende ter ocorrido simulação por não terem sido apresentados documentos como o comprovante de transferência internacional de reais, os contratos de mútuos, a escrituração da constituição da empresa e a comprovação de em quais investimentos foram aplicados os numerários enviados por conta do mútuo.

Alega que se nada foi escondido, ou seja, não houve mútuos, tampouco perdas, tal como afirmou a autoridade autuante ao caracterizar os eventos como "simulação absoluta", não há o que tributar.

Os prejuízos decorrentes das baixas das provisões teriam sido verdadeiros, tanto que a controladora da Impugnante teve que remeter recursos ao Brasil sob a forma de aumento de capital desta para garantir a continuidade de suas atividades.

Por fim a Recorrente ainda alega que não merece prosperar a duplicação da multa de ofício pois, não sendo caso de evidente intuito de fraude tal como definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n° 4.502/64, vai de encontro à Súmula 14 do 1° CARF: "*A simples apuração*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 05/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 15/05/2013 por MARIA HELEN A COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 14/05/2013 por PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 06/05/2013 por GUSTAVO LIAN HADDAD
Impresso em 23/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo".

CÓPIA

DA IMPUGNAÇÃO DOS RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS.

Os responsáveis solidários apresentaram individualmente suas impugnações que foram acostadas ao processo, conforme relação a seguir:

1. Himori Furumoto, fls.1320/1355, acompanhado dos documentos listados as fls. 1356 e acostados aos autos as fls.1357/1404 dos Volumes VII e VIII;

2. Paulo Gomes Castelo Branco, fls.1405/1451, acompanhado dos documentos listados as fls. 1452 e acostados aos autos as fls.1453/1495 dos Volumes VIII;

3. Yokhi Watanabe, fls.1496/1528, acompanhado dos documentos listados as fls. 1529 e acostados aos autos as fls.1530/1546 dos Volumes VIII;

4. Kazuo Ishizaki , fls.1547/1578, acompanhado dos documentos de fls.1579/1588;

5. Horácio You Mizumoto, fls.1589/1622, acompanhada dos documentos de fls.1623/1634; Volume VIII e IX;

6. Décio Camões Leal, fls.1635/1668, acompanhada dos documentos de fls.1669/1745; Volume IX;

7. Akio Sakata, fls.1746/1777, acompanhada dos documentos fls.1778/1787, Volume IX

8. Sérvio Túlio Prado, 1788/1820, acompanhada dos documentos fls.1821/1859; Volume IX

9. Edgard Maestrini, fls.1860/1895, acompanhada dos documentos fls.1896/1899; Volume IX

10. William Nolasco Barreto, fls.1900/1934, acompanhada dos documentos fls.1935/1949; Volume IX

11. Renato Ishikawa. Fls.1950/1980, acompanhada dos documentos de fls. 1981/2047 Volume X e XI;

12. Laerte Garcia Nogueira, fls.2048/2081, acompanhada dos documentos de fls.2082/2088;

13. Gilberto Geraldo Garbi, fls.2089/2122, acompanhada dos documentos de fls. 2123/2159.

DA DECISÃO DA DRJ

Após analisar a matéria, os Membros da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo, acordaram, por maioria de votos, em julgar procedente em parte o lançamento, nos termos do Acórdão DRJ/SP1 n° 16-25.759, de 22 de junho de

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 05/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 15/05/2013 por MARIA HELEN A COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 14/05/2013 por PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 06/05/2013 por GUSTAVO LIAN HADDAD
Impresso em 23/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

2010, fls.2.164/2196 (vol.XI) para afastar a responsabilização solidária dos administradores da empresa e desqualificar a multa, em decisão assim ementada:

> *"PAGAMENTO OU ENTREGA DE RECURSOS SEM CAUSA OU DE OPERAÇÃO NÃO COMPROVADA. A remissão de mútuos configura efetiva entrega de recursos ao mutuário, e, na ausência de causa compatível com as atividades negociais da empresa, sujeita-se à incidência do imposto na fonte, nos termos do § 1° do artigo 61 da Lei n° 8981/95.*
>
> *IRF. DECADÊNCIA DO LANÇAMENTO. 0 prazo para a constituição de oficio do IRF inicia-se no primeiro dia do ano seguinte Aquele em que poderia ser efetuado o lançamento, nos termos do inciso I do artigo 173, do Código Tributário Nacional.*
>
> *SIMULAÇÃO. DUPLICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. Não configurado intuito doloso de modificar as características essenciais do fato gerador do tributo, mediante simulação de negócio jurídico, não cabe a duplicação da multa de oficio aplicada.*
>
> *RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS. DECADÊNCIA. REQUISITOS. O responsável tributário é sujeito passivo de uma relação jurídica tributária autônoma, de modo que os administradores são formalmente incluídos no pólo passivo da obrigação tributária com a ciência pessoal do Termo de Sujeição Passiva Solidária e do Auto de Infração. Se a ciência ocorre após exaurido o prazo decadencial para constituição do imposto, considera-se decaído o lançamento em relação aos administradores.*
>
> *A responsabilização solidária dos administradores da empresa no próprio Auto de Infração mostra-se condicionada à comprovação de ilicitude da conduta do administrador e sua participação na ocorrência do fato gerador tributário, que são requisitos necessários à constrição patrimonial dos administradores.*
>
> *Impugnação Procedente em Parte."*

Essa decisão restou embasada nas seguintes conclusões:

- com relação à existência de fiscalização anterior, que analisou as operações de mútuo e que concluiu pela legalidade e lisura de tais operações, em nada alteraria ou impediria o novo lançamento tributário, dado que, naquele momento, se analisou os contratos de mútuo e não as operações de baixa das provisões, não havendo qualquer inconsistência nas conclusões;

- o lançamento não estaria decadente, dado que deve ser aplicado ao caso o art. 173, I do CTN, pois a Recorrente não teria feito qualquer antecipação do IRRF, elemento imprescindível para justificar a aplicação do art. 150, § 4º do CTN, conforme entendimento do STF. Nesse sentido, a fiscalização disporia até o dia 01/01/2010 para efetuar o lançamento;

- a ocorrência do fato gerador mediante a baixa das provisões estaria em acordo com a legislação do caso, pois na remessa dos valores do mútuo teria ocorrido apenas a

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 15/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 05/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 15/05/2013 por MARIA HELEN A COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 14/05/2013 por PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 06/05/2013 por GUSTAVO LIAN HADDAD
Impresso em 23/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

disponibilização financeira dos ativos, mas com a baixa dos mútuos a disponibilização se tornaria jurídica, momento então da ocorrência do acréscimo patrimonial, o que justificaria a ocorrência do fato gerador em 31/01/2004;

- apesar de haver motivos que dessem causa à baixa dos mútuos da CARISUL, a opção por não adoção de medidas de cobrança dos valores e a realização do término das obras desabonariam a causa da baixa;

- com relação à NOVELLTECH, a mera liquidação da empresa e a rentabilidade abaixo do esperado não seriam causas justificáveis à baixa dos mútuos;

- no entendimento da DRJ não teriam sido comprovadas as reais causas das baixas;

- os elementos de prova dos autos não comportam a alegação de ocorrência de simulação nas operações de baixa dos mútuos, mas sim levantam questionamentos quanto às próprias operações de remessa, as quais são objeto da autuação fiscal. Dessa forma, não haveria elementos suficientes ao agravamento da multa moratória para 150%;

- com relação aos responsáveis solidários conclui a decisão da DRJ pela decadência em relação a 10 dos responsabilizados e pela insuficiência de provas da ilicitude das ações e vinculação deles aos fatos geradores.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificada via postal dessa decisão, em 29/07/2010 (fls.2206 (verso) – Vol.XII), e com ela não se conformando, em 20/08/2010, interpôs Recurso Voluntário Tempestivo de fls.2250/2293 - Vol. XII, acompanhado dos documentos de fls.839/896, no qual em síntese alega:

Em Preliminar:

1. Da nulidade de nova fiscalização sobre os mesmos fatos

Os mútuos em questão já haviam sido examinados por autoridades fiscais em procedimento fiscal anterior, que analisou os mesmos documentos apresentados no presente processo e entendeu perfeitamente válidos e regulares os mencionados contratos e as respectivas remessas.

2. Da decadência do lançamento lavado em 18/12/2009

Nos casos de tributação de fonte e, portanto, no caso do §1° do artigo 674 do RIR/99 cuja base legal é o §1° do artigo 61 da Lei 8.981/95, a decadência se rege pelo artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional ("CTN"), de maneira que, se o suposto fato gerador do IRRF ocorreu em 31 de janeiro de 2004; o lançamento, para ser considerado válido, deveria ter ocorrido em até 5 (cinco) anos contados deste fato gerador, ou seja, até 31 de janeiro de 2009.

As causas do não recebimento estavam perfeitamente consubstanciadas e relacionadas a fatos ocorridos muito anteriores a baixa contábil dos saldos e respectivas provisões para perda, essas sim ocorridas em 2004, única e exclusivamente porque foi nesse

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 05/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 23/05/2013 por RAYANA ALVES
A COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 14/05/2013 por PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Assinado digit
almente em 06/05/2013 por GUSTAVO LIAN HADDAD
Impresso em 23/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

ano que a administração da Recorrente no Brasil concluiu os procedimentos de governança interna para remover definitivamente de suas demonstrações financeiras os registros dessas infrutíferas atividades internacionais.

Por suposição, ainda que se admita o prazo decadencial previsto no artigo 173, I; do CTN, se tivesse, ocorrido o suposto fato gerador ("remissão"), a sua ocorrência não pode ser atribuída ao dia 31/01/2004 no caso da NOVELLTECH, data do registro contábil das baixas dos mútuos, mas deve ser considerado dia 30/09/2003, data do Contrato de Encerramento de Mútuos.

Como se infere do posicionamento da i. julgadora Silvia Mitsu D'Avola, vencida no v.acórdão recorrido a única hipótese em que se pode vislumbrar a ocorrência do referido IRRF é na data da remessa dos valores às mutantes, que poderia se traduzir em pagamento ou remessa.

As remessas ocorreram no período compreendido entre 10/10/1996, data da primeira remessa enviada à CARISUL e 27/07/2007, última remessada efetuada a Novelltech.

3. Do erro quanto à data do fato gerador do IRRF – Remissão não configura "pagamento ou entrega de recursos"

A remissão ou o perdão das dívidas não configura pagamento ou entrega de recursos - fato gerador do IRRF Previsto no §1° do artigo 674 do RIR/99 (ou sua base legal, o §1º do artigo 61 da Lei 8.981/95).

O §1° do artigo 674 do RIR199 se refere exclusivamente aos termos equivalentes, "*pagamentos efetuados ou recursos entregues*", e apenas nessa hipótese há fato gerador do IRRF em questão, o que não se verifica nas demais situações de potencial acréscimo patrimonial.

3.1. Do erro quanto à data do fato gerador do IRRF – Crédito contábil não significa remissão

Ainda que se considere que o fato gerador do IRRF ocorreu quando da remissão dos mútuos — o que se cogita apenas para argumentar — a Recorrente, sustentou em sua defesa que a remissão se configura no momento em que credor e devedor concordam com o perdão da dívida, momento este, que pode ou não coincidir com a data do registro contábil da operação.

Não há fundamento que sustente o entendimento de que a remissão ocorreu somente no evento da baixa contábil dos mútuos, principalmente quando há suporte documental hábil e idôneo que identifique, como o Contrato de Encerramento de Mútuos, assinado em 30/09/2003 e a extinção da NOVELLTECH na data de 31/10/2003, 3 (três) meses antes da baixa contábil.

4. No mérito, afirma que houve regularidade da baixa dos mútuos, bem como que os pagamentos indicaram os beneficiários e tem causa comprovada.

Argumenta ainda que o "*acórdão recorrido confunde a exigência de "causa" para o pagamento com a exigência de usualidade, normalidade e necessidade da despesa*."

A despesa das baixas dos mútuos foi devidamente adicionada para efeitos de apuração do lucro real e a base de cálculo da CSLL (doc. 35 da Impugnação).

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 05/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 15/05/2013 por MARIA HELEN A COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 14/05/2013 por PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 06/05/2013 por GUSTAVO LIAN HADDAD
Impresso em 23/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Por fim, requer a inaplicabilidade da multa ofício.

DAS CONTRA-RAZÕES

A Fazenda Nacional, através da PGFN, apresentou suas Contra-Razões (fls.2307/2318-Vol.XII), através da qual requer que seja negado provimento ao recurso voluntário, pela seguinte conclusão:

> *"Resta patente nos autos que o contribuinte não comprovou a causa da entrega definitiva e graciosa dos recursos em questão às empresas sediadas no exterior, razão pela qual deve ser mantida a exigência constante do auto de infração."*

O processo numerado até às fls.2318 (última) e dividido em XII (doze) volumes foi digitalizado e distribuído a esta Conselheira.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Rayana Alves de Oliveira França - Relatora

Dois são os recursos postos à análise dessa Câmara: de ofício e voluntário. Conheço de ambos, pois presentes os seus respectivos pressupostos de admissibilidade, já considerando, inclusive, o limite de alçada de R$ 1.000.000,00 (de imposto e multa), fixado pela Portaria MF nº 03, de 03.01.2008, para o recurso de ofício (valor da multa dispensada em primeira instância no montante de R$98.885.299,18).

DO RECURSO DE OFÍCIO

Em face da exclusão da responsabilidade imputada e da redução da multa qualificada, a autoridade julgadora de primeira instância recorreu de ofício de sua decisão por ter sido exonerado crédito tributário em valor superior ao limite de alçada.

As razões de decidir da decisão recorrida podem ser depreendidas dos seguintes enxertos:

> ***Da simulação. Multa qualificada.***
>
> *83. Importa esclarecer que, diferentemente da verificação sobre a incidência do IRF sobre a baixa dos mútuos, que demandou análise particularizada sobre o evento da baixa, no caso da simulação, é indispensável analisar a regularidade também dos atos negociais que foram objeto de baixa, quais sejam, os empréstimos, que não necessários para se possa extrair a real intenção da contribuinte.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 05/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 15/05/2013 por MARIA HELEN A COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 14/05/2013 por PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 06/05/2013 por GUSTAVO LIAN HADDAD
Impresso em 23/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

84. Com efeito, todos os eventos relacionados — mútuos, provisão para perdas e remissão — teriam que ser avaliados para verificar se houve discrepância entre a vontade querida pelo agente e os atos por ele praticados para exteriorização dessa vontade, o que configura o ato simulado.

85. A aplicação da multa qualificada no presente lançamento resultou da constatação fiscal de que houve a intenção da criação de elementos que pudessem, em determinado momento, dar guarida a efetiva transferência dos recursos sem o devido pagamento de impostos.

86. Segundo a autoridade fiscal, as evidências de que ocorreu simulação no caso da CARISUL foram: (1) o mútuo foi celebrado antes mesmo do subcontrato de serviços de telefonia e da cessão de créditos que o teriam motivado; (2) os próprios administradores da NEC administravam a CARISUL; (3) houve disponibilização de recursos após a constituição da Provisão para Perdas; (4) não foram apresentados balanço da CARISUL, providências judiciais ou extrajudiciais ou qualquer medida acauteladora.

87. Dos quatro aspectos que comprovariam a ocorrência de simulação, segundo a autoridade fiscal, observa-se que somente o último elencado, referente não adoção de providências judiciais ou extrajudiciais para recuperação dos mútuos, realmente é relevante para caracterizar a ocorrência do fato gerador do imposto de renda retido na fonte sobre entrega de recursos sem causa. Os demais aspectos apresentam relevância para eventual configuração de pagamento sem causa ocorrida no momento das remessas dos numerários, conforme esclarecido anteriormente.

88. Quanto aos eventos relacionados à remissão dos mútuos NOVELLTECH, a autoridade fiscal entendeu que a contribuinte não apresentou documentoscomprobat6rios do mútuo que revestiu as remessas de numerário efetuadas àquela empresa sediada nas Ilhas Virgens Britânicas.

89. A despeito dos indícios de que as remessas ao exterior não foram, de ato, efetuadas a titulo de empréstimo, mas por outras razões não reveladas pela contribuinte, cabe repisar que eventual constatação de que os atos negociais de mútuo apresentaram vícios de vontade, porque instrumentos de simulação, configuraria fundamentação para lançamento de oficio de imposto retido na fonte sobre as remessas de numerário.

90. Mas isso não significa que o fato de ter a autoridade fiscal nesse processo vislumbrado vicio de vontade nos atos negociais dos mútuos apontaria para ocorrência do fato gerador no momento das remessas e não no momento da remissão dos mútuos que revestiram tais remessas.

91. Conforme explanado anterior, no item destacado para análise dos efeitos da fiscalização anterior, que foi direcionada à verificação dos mútuos entre pessoas jurídicas ligadas, efetuadas até o ano-calendário de 2002, a autoridade fiscal daquele feito concluiu que as remessas efetuadas a titulo de mútuo com as

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 06/05/2013 por GUSTAVO LIAN HADDAD, Assinado digitalmente em 05/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANÇA, Assinado digitalmente em 14/05/2013 por HELEN A COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 14/05/2013 por PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 06/05/2013 por GUSTAVO LIAN HADDAD
Impresso em 23/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

empresas CARISUL e NOVELLTECH não apresentaram irregularidades que pudessem determinar lançamento de tributo ou contribuição até o ano-calendário de 2002.

92. A distinção de campo temporal de incidência tributária entre as ações fiscais confrontadas revelaram a sua conciliação; já a avaliação dos mútuos quanto a existência de elementos de simulação nessa autuação não se compatibiliza com a verificação fiscal anterior.

93. Isso porque a verificação de que se configurou transferência de recursos as mutuárias no evento da baixa dos mútuos está condicionada à não descaracterização dos atos negociais que revestiram as disponibilizações financeiras ocorridas no momento das remessas de numerário ao exterior.

94. A constatação de que teria havido simulação no conjunto de atos negociais, que inclui os empréstimos efetuados até 2002, mostra-se incompatível não somente com as verificações efetuadas pela autoridade fiscal do feito fiscal anterior, mas com a própria caracterização do fato gerador do crédito tributário constituído nos autos.

95. De tal forma, entendo que não houve simulação de atos que determine qualificação de multa de ofício na constituição do fato gerador desse lançamento, na forma do § 1° do artigo 44 da Lei n° 9.430/96, devendo a multa de ofício aplicada ser reduzida ao patamar de 75%, tal como prevista no inciso I do referido dispositivo legal.

Da sujeição solidária dos administradores.

Decadência.

96. Respaldou a imputação de responsabilidade solidária com base no artigo 124 do CTN a constatação da autoridade fiscal no sentido de que os eventos analisados (mútuos, remessas, provisões e baixas) evidenciariam uma verdadeira simulação, promovida pelos apontados administradores em descumprimento a seus deveres e responsabilidades legais, e que teria afetado os elementos constitutivos da obrigação tributária inadimplidas.

97. Em face dos Termos de Sujeição Passiva Solidária enviados aos dirigentes listados no Termo de Verificação Fiscal que integrou o Auto de Infração, cujas ciências ocorreram em datas variadas, de 22 de dezembro de 2009 a 07 de janeiro de 2010, foram apresentadas impugnações individuais tempestivas de cada um dos responsabilizados, para afastar a constatação de que seriam aqueles responsáveis solidários pelo pagamento do tributo exigido e, além disso, para sustentar a improcedência da constituição de ofício do crédito tributário.

98. Ao eleger no momento e por conta da constituição do crédito tributário as pessoas físicas que teriam responsabilidade solidária pelo pagamento do tributo exigido, permite-se que num futuro processo de execução a pretensão fazendária se volte

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 05/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 15/05/2013 por MARIA HELEN A COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 14/05/2013 por PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 06/05/2013 por GUSTAVO LIAN HADDAD
Impresso em 23/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

diretamente a essas pessoas, vez que a autoria pessoal de ato ilícito tributário, que determina a sujeição solidária do administrador, já teria sido submetida ao processo de conhecimento no âmbito administrativo.

99. Essa prévia eleição dos responsáveis também poupa a execução fiscal da típica utilização do redirecionamento, pelo qual a execução, havendo dificuldade ou impossibilidade de se alcançar o patrimônio da contribuinte pessoa jurídica, é redirecionada aos responsáveis tributários não previamente identificados no titulo executivo.

100. Independentemente da forma e oportunidade em que essa responsabilidade é invocada, se no próprio lançamento ou se no curso da execução, a lei atribui ao responsável tributário a condição de sujeito passivo da obrigação tributária, tal qual ao contribuinte, conforme previsto no artigo 121 do CTN:

> *Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.*
>
> *Parágrafo único. 0 sujeito passivo da obrigação principal diz-se:*
>
> *I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;*
>
> *- responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.*

101. Observa-se que a relação jurídica tributária do responsável com o tributo, nessa hipótese de sua original identificação no lançamento, apresenta autonomia em face da relação jurídica tributária observada entre o contribuinte e o tributo, e se concretiza com a ciência do termo que o indica como responsável.

102. No caso em apreço, os Termos de Sujeição Passiva foram elaborados destacadamente do Auto de Infração, cuja ciência pela empresa deu-se em 18/12/2009, dentro do prazo decadencial previsto no artigo 173, I, consoante já esclarecido. Com a ciência da empresa, assinada por procurador habilitado da empresa, embora o Termo de Constatação Fiscal contivesse a identificação das pessoas incluídas no polo passivo da obrigação tributária por responsabilização solidária, a inclusão dessas pessoas como partes no processo administrativo não se configurou, ainda não se podendo cogitar do inicio do prazo para apresentação de suas defesas.

103. Destaca-se que a circunstância de que a justificação da sujeição tributária, ou seja, a ilicitude dos atos cometidos pelos administradores, estaria plenamente apresentada já no lançamento de que a contribuinte pessoa jurídica tomou ciência em 18/12/2009, não permite afirmar que o prazo de decadência teria sido interrompido também para os administradores

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 05/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 15/05/2013 por MARIA HELEN A COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 14/05/2013 por PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 06/05/2013 por GUSTAVO LIAN HADDAD
Impresso em 23/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

responsabilizados, dando inicio ao prazo prescricional a todos incluídos no pólo passivo da obrigação tributária.

104. Destarte, a interrupção do prazo decadencial para constituição do crédito tributário em face do contribuinte e dos responsáveis tributários, ambos sujeitos passivos, ocorre em momentos independentes, coincidentes em data ou não. No caso em comento, as datas não foram coincidentes.

105. As ciências dos Termos de Sujeição Passiva dos Senhores Hiromi Furumoto (fl. 664), Paulo Gomes Castelo Branco (fls. 1457), Horácio You Mizumoto (fl. 680),Décio Camões Leal (fl. 684), Sérvio Túlio Prado (fl. 692), Edgard Maestrini (fl. 2161),William Nolasco Barreto (fl. 700), Renato Ishikawa (fl. 704), Laerte Garcia Nogueira (fl. 708) e Gilberto Geraldo Garbi (fl. 712) ocorreram somente em 07/01/2010, data em que se pode considerar formalizada a relação jurídica tributária entre o Fisco (sujeito ativo) e os responsáveis tributários (sujeito passivo) e a partir da qual iniciou-se o prazo processual de trinta dias que oportunizou a efetivada apresentação das impugnações desses responsabilizados.

106. Tendo o crédito tributário exigido ocorrido em 31/01/2004, o prazo decadencial para sua constituição se iniciou em 1° de janeiro de 2004 e se exauriu em 1° de janeiro de 2010, antes, portanto, da cientificação dessas dez pessoas físicas solidariamente responsabilizadas pela autoridade fiscal.

107. Logo, cumpre verificar que a responsabilização tributária dos administradores da contribuinte que tomaram ciência dos aduzidos Termos de Sujeição após exaurido o prazo decadencial não é mais possível nessa fase de conhecimento, sem prejuízo de eventual redirecionamento promovido pela Fazenda Pública em fase executiva.

108. Em relação aos Senhores Yoichi Watanabe (fl. 672), Kazuo Ishizaki (fl. 676) e Akio Sakata (fl. 688), as ciências dos Termos de Sujeição Passiva ocorreram respectivamente em 23/12/2009, 24/12/2009 e 24/12/2009 e, embora não esteja a autuação viciada pelo aspecto da decadência, observo que a responsabilização imputada não se configurou nos autos.

109. Conforme Parecer PGFN/CRJ/CAT n° 55/2009, a sujeição dos responsáveis tributários é solidária, e tem como fundamento a realização de ato ilícito por parte do responsável. Se os responsáveis tributários já estiverem indicados na Certidão da Divida Ativa, emitida após tornar-se definitivo e imutável o crédito tributário constituído mediante lançamento administrativo, considera-se que há liquidez e certeza em relação não somente ao contribuinte, mas em relação a esses responsáveis. Ou seja, considera-se que no processo administrativo fiscal a ilicitude do ato do responsável foi definitivamente configurada.

110. Com efeito, a responsabilização solidária dos administradores da empresa no próprio Auto de Infração

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 05/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 13/05/2013 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 14/05/2013 por PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 06/05/2013 por GUSTAVO LIAN HADDAD
Impresso em 23/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

mostra-se condicionada à comprovação de ilicitude da conduta do administrador e sua participação na ocorrência do fato gerador tributário aos requisitos necessários à constrição patrimonial dos administradores.

111. Outrossim, para que os responsáveis possam constar de Certidão da Divida Ativa original, não basta a mera identificação dos mesmos, ou mesmo o apontamento genérico das causas de sua responsabilidade, as quais devem ser individualizadas. A imputação de conduta ilícita deve ser especifica e individual, sendo inadmissível a responsabilização solidária pelo s6 fato de aqueles administradores terem exercido poderes de gerência nos períodos envolvidos.

112. No caso, os treze "Termos de Sujeição Passiva Solidária" foram enviados com contexto idêntico e sucinto, nesses exatos termos:

> *"No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, em Auditoria Fiscal realizada em obediência ao MPF eni epígrafe, que o Sujeito Passivo deixou de reter o IMPOSTO DE RENDA NA FONTE previsto na Lei n° 8.981, de 1995, art. 61 e art. 674, § 1°, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto 3.000/99 no ano-calendário de 2004.*
>
> *Ante o exposto, restou caracterizada a sujeição passiva solidária nos termos do art. 124 da Lei n° 5.172, de 1996 (Código Tributário Nacional).*
>
> *Fica o sujeito passivo solidário mencionado CIENTIFICADO da exigência tributária de que trata o Auto de Infração lavrado, em 18/dez/2009, relativamente ao tributo acima citado, contra o Sujeito Passivo — NEC DO BRASIL S/A cujas c"pias, juntamente com o presente Termo são entregues neste ato."*

113. Não constou dos referidos termos de sujeição os elementos necessários à inclusão dos responsabilizados no pólo passivo da obrigação tributária, quais sejam, a especificação e a individualização de qual ato ou atos cometidos por cada um dos treze responsabilizados que teriam configurado conduta ilícita e concorrido para a ocorrência do fato gerador da exação, tal como observado no caso presente.

114. Nem se admita que todos os responsabilizados teriam cometidos atos ilícitos em todos os eventos, visto que os períodos de atuação nos negócios da contribuinte de cada um dos imputados não são coincidentes e nem todos abrangem todos os anos envolvidos.

115. Mesmo no Termo de Constatação Fiscal, no item "5.7. SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDARIA", observa-se que a autoridade fiscal apenas noticiou que seriam lavrados os Termos de Sujeição Passiva Solidária dos responsabilizados ali identificados.

116. Com base nas verificações acima, impende concluir que o Auto de Infração é improcedente em relação a todos os sujeitos

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 05/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 15/05/2013 por MARIA HELEN A COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 14/05/2013 por PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 06/05/2013 por GUSTAVO LIAN HADDAD
Impresso em 23/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *que receberam Termo de Sujeição Passiva Solidária, seja por decadência, seja por falta de comprovação de ilicitude do ato do administrador e sua participação na ocorrência do fato gerador tributário, que poderiam determinar a sua constrição patrimonial."*

No tocante à desqualificação da multa, da mesma forma que a decisão recorrida, entendo que os motivos apresentados, por si só, não são caracterizadores de evidente intuito de fraude, ensejador da aplicação da multa qualificada, prevista no artigo art. 44, II, da Lei nº 9.430/1996, o qual deve restar inequivocamente demonstrado e comprovado nos autos, o que não me parece ser o caso.

Quanto à inclusão dos possíveis responsáveis solidários, ultrapassando a questão da decadência sustida já na decisão recorrida, cabe destacar que essa corte tem firmado entendimento de que a competência para análise da imputação de responsabilidade solidária é do órgão administrativo responsável pela execução fiscal, no caso a Procuradoria da Fazenda Nacional.

Ademais, mesmo para aqueles que entendem que ela é possível quando da constituição do crédito tributário pela lavratura e tempestiva intimação do Auto de Infração, é indispensável individualizar e especificar a conduta ilícita, sendo inadmissível a responsabilização solidária pelo simples fato dos administradores terem exercido poderes de gerência nos períodos envolvidos.

Ante ao todo exposto, nego provimento ao recurso de ofício.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Para deslinde da questão é imprescindível definirmos em qual momento se materializa o fato gerador do IRRF, incidente sobre as operações não comprovadas e pagamentos tidos como sem causa, com fundamento legal no artigo 61, da Lei nº 8.981/1995 e no Regulamento de Imposto de Renda – RIR/99, *in verbis*:

> *"Seção II*
> *Pagamento a Beneficiário não Identificado*
>
> ***Art. 674.*** *Está sujeito à incidência do imposto, 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 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61).*
>
> ***§ 1º*** *A incidência prevista neste artigo 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 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 1º).*
>
> ***§ 2º*** *Considera-se vencido o imposto no dia do pagamento da referida importância (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 2º).*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 05/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 15/05/2013 por MARIA HELEN A COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 14/05/2013 por PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 06/05/2013 por GUSTAVO LIAN HADDAD
Impresso em 23/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *§ 3º O rendimento será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 3º).”*

São duas as opções apresentadas para definirmos o momento do fato gerador da exigência em questão:

1ª) Conforme definido no auto de infração que determinou que o fato gerador ocorreu quando da remissão da divida, em janeiro de 2004.[1]

2ª) No momento da efetiva entrega de numerários, ou seja da movimentação financeira.

No entendimento da fiscalização, constatou-se a incidência de IRRF sobre a entrega sem causa de recursos a terceiros, evidenciada pelas baixas de provisões para perdas em contratos de mútuos que foram efetuadas em sua escrituração contábil (livro diário) em 31/01/2004.

Com base nesse entendimento, ao dar baixa na provisão para perdas, a Recorrente procedeu a uma remissão dos mútuos anteriormente contratados, e, com isso gerou um acréscimo patrimonial equivalente a um pagamento sem causa que pudesse justificar sua realização, o que geraria a incidência do disposto pelo § 1º do art., 61 da Lei nº 8.981/95 e a exigência do IRRF.

A decisão de primeira instância ratificou o entendimento da autuante, no sentido de que a remissão equivale a pagamento/entrega de recursos, para fins de aplicação do artigo 61 da Lei nº 8.981/95, além de manifestar entendimento de que a “causa” prevista nesta norma corresponde a razões negociais/motivacionais, o que fez nos seguintes termos:

> *60. No tocante à **possibilidade de se admitir o evento da remissão de obrigação**, aperfeiçoada no caso pela baixa contábil dos mútuos celebrados com as empresas citadas nos autos fiscais, **como espécie de “entrega de recursos” tal qual prevista no par 1º do artigo 61 da Lei 8.981/95**, **verifica-se que a hipótese concreta se subsume adequadamente à previsão legal**.*
>
> *61. **Entender que a norma legal, ao se referir a pagamento, pretendeu restringir seu alcance à conduta de entregar numerário, é ignorar o texto contido no §1º, que prevê alternativamente, e portanto, distintamente, a conduta da “entrega de recursos”**.*
>
> *62. Conforme bem sustentado pela autoridade fiscal, **ao perdoar uma dívida, tem-se configurado o efetivo acréscimo patrimonial, pois somente com esse evento o devedor desobriga-se da quitação e pode dispor livremente dos recursos***

---

[1] *“Assim, a <u>liberação graciosa</u>, <u>sem causa</u>, das obrigações das mutuárias foi determinante para a ocorrência do fato gerador previsto no Art. 61 da lei nº 8.981/95.*

*O fato temporal ocorreu quando da **REMISSÃO**, concedida pela MUTUANTE, janeiro de 2004, provocando assim, um <u>acréscimo</u> <u>patrimonial</u> nas MUTUÁRIAS.*

*Mais uma vez afirmamos a fiscalizada em nenhum momento comprovou a causa da **REMISSÃO** concedida às mutuarias. A remessa de numerários que no início só tinha o escopo financeiro, no momento da **REMISSÃO** se revestiu **da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica prevista no artigo 43 do CTN como determinante da ocorrência do fato gerador do imposto de renda, em combinação com o artigo 61 da Lei nº 8.981/95, EFETIVANDO A ENTREGA**.”.* (Termo de Constatação – IRRF, fls. 749, grifos no original).

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 05/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 10/05/2013 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 14/05/2013 por PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 06/05/2013 por GUSTAVO LIAN HADDAD
Impresso em 23/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> ***financeiros recebidos***. ***No momento em que*** *a NEC* ***escriturou a baixa de seu Ativo*** *contra a Provisão anteriormente constituída* ***nada mais fez que efetivar****, naquele momento,* ***a entrega de valor ao seu devedor***.
>
> *(...)*
>
> *68. É a remissão, portanto, o evento cuja causa deve ser perquirida.*
>
> *69. Ainda sem adentrar na questão de eventual caráter simulatório dos eventos envolvidos (mútuos, provisão para perdas e baixa dos mútuos por remissão), a remissão concedida sem motivos compatíveis com os objetivos da contribuinte não pode ser aceita, porque evidencia uma disponibilização econômica por mera liberalidade da empresa.* ***Liberalidade esta que pode e deve ser exercida, mas, se incompatível com as atividades normais da pessoa jurídica, caracteriza uma disponibilização sujeita à incidência do imposto retido na fonte, previsto no §1º do artigo 61 da Lei nº 8.981/95***

Pois bem, desde a decisão não unânime de primeira instância, foi dado legitimidade ao entendimento empossado pela recorrente de que "*o fato gerador do tributo, se ilícito houve, teria ocorrido na efetiva remessa de numerário ao exterior e que, mesmo se assim não fosse, não estaria caracterizada a ausência de causa na remissão dos contratos de mútuo*", nos termos do voto vencido da auditora-fiscal da RFB Silvia Mitsu D'Avola, que deu provimento integral à impugnação.

Neste caso, o lançamento foi calcado na remissão de dívida equiparada pela autoridade lançadora a pagamento/entrega sem causa para fins de aplicação do artigo 61 da Lei nº 8.981/95.

Cabe destacar que, no momento da baixa das provisões contábeis, não houve qualquer pagamento ou movimentação de recursos que pudesse justificar a incidência do referido dispositivo legal no qual se baseou a autuação fiscal.

O art. 114 do CTN determina que "*fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência*". E a lei foi claríssima ao determinar qual era a situação necessária e suficiente à sua ocorrência, qual seja, o pagamento ou a entrega física de recursos.

O pagamento e remissão são institutos de Direito Privado diversos, com disciplina específica e distinta na legislação civil, excludentes entre si e, ainda, produzindo efeitos práticos diversos. Pagamento consiste na forma mais comum de adimplemento das obrigações, mediante o qual, através do cumprimento da prestação que lhe caiba, o devedor é liberado da obrigação. Por outro lado, a remissão é o ato pelo qual o credor perdoa a dívida, liberando o devedor do cumprimento de sua obrigação.

Para o Doutrinador Silvio de Salvo Venosa: "*ocorre remissão de uma dívida quando o credor libera o devedor, no todo ou em parte, sem receber pagamento. (...) Aqui, na remissão, não há cumprimento da obrigação. O pagamento sempre pressupõe o adimplemento da obrigação. (...). Portanto, não há pagamento quando ocorre remissão de dívida*."

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 05/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 15/05/2013 por MARIA HELEN A COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 14/05/2013 por PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 06/05/2013 por GUSTAVO LIAN HADDAD
Impresso em 23/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(VENOSA, Silvio de Salvo. Direito Civil -Teoria Geral das Obrigações e Teoria Geral dos Contratos, v.. II. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2009; p. 293)

A própria lei define que a exigência em questão trata de uma incidência exclusiva, cujo fato gerador se materializa no momento do pagamento não justificado (**no sentido de saída de numerário, transferência de recursos de seu patrimônio)**, sendo, inclusive, o imposto considerado devido nesse mesmo momento, reforçando e confirmando assim, que o fato gerador é instantâneo e exclusivo. Ou seja, nem mesmo está sujeito ao ajuste na declaração de rendimentos anual. Pela natureza desse tributo, o que deve ser considerado é, única e exclusivamente, o seu fato gerador, que é o pagamento sem causa ou a operação não comprovada.

Nesse sentido, destaque-se o entendimento majoritário proferido no Acórdão nº 106-138.454 de 12/06/2006, cujo Redator Designado foi o nobre Conselheiro Dr. Remis Almeida Estol:

> *"De acordo com este dispositivo legal, surge o fato gerador do imposto de renda na fonte com relação a pagamentos a beneficiários não identificados ou sem causa comprovada, no dia dos referidos pagamentos, sendo que o tributo é devido pela fonte pagadora, de forma exclusiva e definitiva. "Logo, trata-se de tributação definitiva, cujo fato gerador ocorre na data do pagamento e, conseqüentemente, para o fato gerador ocorrido entre janeiro e março de 1998, o lançamento de ofício deveria ter sido efetuado até 5 anos contados do fato gerador."*

Ressalto que, no meu entendimento, a tentativa da fiscalização em conjugar as disposições do art. 43 do CTN ao artigo 61 da Lei nº 8.981/95, para justificar que a remessa não era fato gerador por se tratar de mera disponibilidade financeira, e que só com a baixa da provisão teria ocorrido a disponibilidade jurídica, não altera em nada meu entendimento.

Isso porque, para a incidência do artigo 61, não se discute se há disponibilidade econômica ou jurídica no momento do pagamento ou da entrega dos recursos, e nem mesmo se há acréscimo patrimonial efetivo ou não, basta que ocorra o pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado.

A lei não elegeu a propriedade definitiva do pagamento, nem mesmo condicionou a uma percepção de renda nova, pois tal artigo traz em si uma presunção de existência de tais elementos, dado que o artigo se dirige às situações excepcionais em que não se sabe quem recebeu ou se não se souber a causa do recebimento de tais valores.

Assim, a aplicação desse artigo exige o mínimo elemento necessário à sua configuração, qual seja, o pagamento ou entrega de valores. E no caso em questão no momento da baixa da provisão contábil não foi entregue qualquer valor aos Mutuários, capaz de dar nascimento à incidência do art. 61 da Lei nº 8.981/95.

A norma é clara, repise-se, ao prever duas hipóteses autônomas que justificam a incidência do IRRF à alíquota de 35%: 1ª. Pagamentos a beneficiários não identificados; 2ª. Pagamentos sem causa ou cuja operação não for comprovada.

A jurisprudência administrativa tem entendimento uníssono de que o fato gerador previsto no §1° do artigo 674 do RIR/1999, ou na sua base legal, o §1° do artigo 61 da Lei 8.981/95, ocorre no momento da entrega dos numerários ou movimentação física dos recursos, conforme ementadas dos acórdãos abaixo elencados:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 05/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 15/05/2013 por MARIA HELEN A COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 14/05/2013 por PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 06/05/2013 por GUSTAVO LIAN HADDAD
Impresso em 23/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

"IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. PAGAMENTO SEM CAUSA - Se, na hipótese retratada nos autos, os recursos tidos como Provenientes de omissão de receitas resultam de pagamentos feitos no exterior pelos destinatários finais dos produtos as controladas da contribuinte, não há que se falar em incidência de imposto de renda retido na fonte em razão de pagamento sem causa, vez que inexistente movimentação física de valores por parte da autuada. (...)" (Acórdão nº 105-17.083 de 25/06/2008)

"DECADÊNCIA. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE PAGAMENTO SEM CAUSA. Em conformidade com as disposições contidas no parágrafo segundo do art. 61 da Lei n° 8.981, de 1995, no Caso de pagamento a beneficiário não identificado ou em que não for comprovada a operação ou a sua causa, o imposto de renda na fonte é considerado vencido no dia do pagamento da importância." (Acórdão nº 105-17.017 de 28.05.2008)

"PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. O Art. 61 da Lei no 8.981/95 traz uma 'presunção legal da existência de rendimentos, cujo fato indicicirio 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 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" (Acórdão nº 107-08.770 de 18/10/2006).

"PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO - PAGAMENTO EFETUADO SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU CAUSA - ARTIGO 61 DA LEI N° 8.981/95 - CARACTERIZAÇÃO - A pessoa jurídica que efetuar pagamento a beneficiário não identificado ou não comprovar a operação ou a causa do pagamento efetuado ou recurso entregue a terceiros ou sócios, acionistas ou titular contabilizados ou não, bem como não comprovar, o pagamento do preço respectivo e o recebimento , dos bens, direitos ou mercadorias ou a 'utilização de serviços, referidos em documentas idôneos, sujeitar-se à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, a titulo de pagamento a beneficiário não identificado ou pagamento sem causa. É condição para a incidência do imposto a demonstração da ocorrência do pagamento." (Acórdão nº 104-21.958 de 18/10/2006).

Destaque ainda que, na fundamentação legal que deu suporte ao Auto de Infração, cita expressamente o artigo 685 do Regulamento do Imposto de Renda e o seu respectivo suporte legal (artigo 100 do Decreto-Lei nº 5.844/43) que dispõe:

Art. 685. Os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, estão sujeitos à incidência na fonte (Decreto-Lei nº

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 05/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 15/05/2013 por MARIA HELEN A COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 14/05/2013 por PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 06/05/2013 por GUSTAVO LIAN HADDAD
Impresso em 23/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

5.844, de 1943, art. 100, Lei nº 3.470, de 1958, art. 77, Lei nº 9.249, de 1995, art. 23, e Lei nº 9.779, de 1999, arts. 7º e 8º):

Nessa situação, o legislador equiparou diversas situações ao pagamento (pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos), diferentemente da posição adotada na aplicação do art. 61 da Lei nº 8.981/95.

Efetivamente quando da remissão da dívida por parte da recorrida poderia ter ensejado o lançamento redução do lucro líquido. Ocorre que no presente caso, conforme inclusive enfatizado no próprio lançamento, não houve a adição dos valores ao lucro líquido.

Entretanto, a jurisprudência dessa corte tem se posicionado no entendimento de que não cabe à autoridade lançadora simplesmente abandonar essa tributação para eleger a mais gravosa contida no art. 61 em comento e, muito menos, pelos mesmos motivos, lançar as duas exações. Isto porque e, por óbvio, a Lei nº 8981/95 não revogou as normas que regem a tributação pelo lucro real.

Neste sentido, se pronunciou o ilustre professor José Antônio Minatel em seu artigo intitulado "Pagamento sem causa, ou a beneficiário não identificado: impossibilidade de exigência de 35% a título de IR- Fonte"[2], o qual me permito reproduzir parte:

> *"Só depois de esgotadas essas verificações elementares, será possível promover o adequado enquadramento da situação fática à hipótese normativa que lhe corresponda. Essa cautela é recomendada para que se evitem os excessos costumeiramente praticados pelos agentes do Fisco, mormente quando deparam com pagamentos registrados como custo ou despesa na escrituração contábil da empresa fiscalizada, em que os reais beneficiários não se encontram identificados a contento. Nessa específica hipótese, estando a empresa na sistemática do lucro real para tributação de seus resultados pelo Imposto de Renda, o procedimento fiscal culmina, via de regra, com a lavratura de autos de infração para exigência de IRPJ e CSLL, acrescidos de juros moratórios e multa aplicada de ofício (75% ou 150%), sob o fundamento de glosa da dedutibilidade de despesas/custos não comprovados. Concomitantemente, lavra-se outro auto de infração fundamentado no art. 61 da Lei nº. 8.981/95, com exigência do malfadado IR-Fonte de 35%, acrescido, também, de juros e nova multa aplicada de ofício (75% ou 150%), agora sob o fundamento de que os mesmos gastos, contabilizados como custos/despesas, estão acobertando pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado.*
>
> *Evidente que há exageros e não se pode compactuar com a sobreposição de penalidades sancionando a mesma conduta.*
>
> *Com efeito, ante a não-comprovação dos gastos contabilizados como custos/despesas, está legitimada a formalização de exigência do IRPJ e da CSLL indevidamente reduzidos, sendo pertinente que essa conduta que ocasionou indevida redução de tributos seja sancionada com a imposição de multa de ofício (75% ou 150%). No entanto, não cabe outra penalidade sobre a mesma constatação fática, sendo indevida a exigência de 35% a*

[2] MINATEL, J. A. Pagamento sem causa, ou beneficiário não identificado: Impossibilidade de exigência de 35% a título de IR-Fonte.. In: Ives Gandra da Silva Martins; Marcelo Magalhães Peixoto. (Org.). Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.. 1ed.São PAULO: MP Editora, 2006, v. 1, p. 235-246.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/05/2013 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 05/05/2013 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 15/05/2013 por MARIA HELEN
A COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 14/05/2013 por PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Assinado digit
almente em 06/05/2013 por GUSTAVO LIAN HADDAD
Impresso em 23/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

título de IR-Fonte sob o pressuposto de falta de identificação do beneficiário do pagamento da mesma operação que teve a dedutibilidade negada, pois essa exigência tem nítido caráter de penalidade, como já demonstrado.

Mais grave ainda é ver essa penalidade pecuniária de 35% travestida de tributo ser gravada com nova penalidade, uma vez que sobre o valor do IRFonte exigido no auto de infração é calculada nova multa de ofício (75% ou 150%).

Lamentavelmente, lançamentos contaminados com essa grave deformação têm sido confirmados, sem mais reflexão, pelos órgãos encarregados de solucionar os conflitos entre Fisco e contribuinte, como se vê do pronunciamento da 4.ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, aqui reproduzido na parte atinente à matéria em estudo, verbis:

'PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO - PAGAMENTO EFETUADO A BENEFICIÁRIO SEM CAUSA - PAGAMENTOS EFETUADO SEM COMPROVAÇÃO OU CAUSA - NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS - ARTIGO 61 DA LEI nº. 8.981, DE 1995 - CARACTERIZAÇÃO. A pessoa jurídica que efetuar pagamento a beneficiário não identificado ou não comprovar a operação ou a causa dos pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, bem como não comprovar o pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos ou mercadorias ou a utilização dos serviços, referidos em documentos emitidos por pessoa jurídica considerada ou declarada inapta, sujeitar-se-á à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, a título de pagamento a beneficiário não identificado e/ou pagamento a beneficiário sem causa. O ato de realizar o pagamento é pressuposto material para a ocorrência da incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, conforme o disposto no art. 61 da Lei nº. 8.981, de 1995'.

Agride a estrutura da regra jurídica do Imposto sobre a Renda a afirmação final contida na ementa de que "o ato de realizar pagamento é pressuposto material para a ocorrência da incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte". A afirmação estará a salvo se vista a referida incidência com caráter de penalidade, para a qual o ato de realizar pagamento a beneficiário não identificado é que lhe dá tipicidade.

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.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 05/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 15/05/2013 por MARIA HELEN A COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 14/05/2013 por PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 06/05/2013 por GUSTAVO LIAN HADDAD
Impresso em 23/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *O grifo em quando cabível é para deixar registrado, pedindo vênia pela ênfase em discurso repetitivo, que essa penalidade de 35% do art. 61 da Lei nº. 8.981/95 somente pode ser aplicada quando não houver exigência concomitante de tributo (IRPJ e CSLL) sobre a mesma operação, pois, nessa hipótese, a formalização de exigência de cunho tributário com a imposição da penalidade correspondente, que é o objetivo primeiro da administração tributária, absorve a multa isolada prevista para idêntica conduta.*
>
> *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."*

Ainda sobre a questão, cumpre ressaltar que, por força do princípio da legalidade previsto no art. 5º inc. II e 150, inc. I, ambos da Constituição Federal, não se pode exigir tributo sem lei que assim o determine. Logo, se a Lei nº 8.981/95 não elegeu a remissão nem a baixa contábil como hipóteses de incidência, não pode a fiscalização, por mero exercício interpretativo, alargar a base de incidência tributária.

Por essas razões, entendo que no momento da baixa contábil não há a incidência do art. 61 da Lei nº 8.981/95, o que só poderia ocorrer, na melhor das hipóteses, quando da efetiva remessa dos valores aos mutuários, fato ocorrido muito antes de 31/01/2004.

Voltemos à análise das datas do caso em tela: o registro contábil das baixas dos mútuos ocorreu em 31/01/2004. O lançamento, por sua vez, foi formalizado em 18/12/2009. As remessas internacionais de recursos para CARISUL ocorrerem entre 18/10/1996 e 02/04/1998 e em 05/03/2002; e, para NOVELTECH entre 4/11/1999 e 2207/2000.

Partindo-se para a contagem do prazo decadencial da efetiva remessa dos recursos pelos motivos acima explicitados e sendo a última data de 05/03/2002, não há dúvida de que o lançamento foi atingido pelo instituto da decadência, qualquer que seja a regra do Código Tributário Nacional adotada para a contagem do termo inicial, isto é, seja a do § 4º, do art. 150, seja a do inciso I, do art. 173. Sendo portanto, desnecessário analisar se houve ou não pagamento.

Mesmo ultrapassando a questão da decadência, é certo que o lançamento relativo ao imposto de renda retido na fonte não poderia subsistir, eis que, aqui, a meu ver, não se vislumbra a própria ocorrência do fato gerador.

Com efeito, a tributação do imposto de renda pessoa jurídica foi formalizada pela autoridade fiscal sob a alegação de ter havido remissão da dívida. Inclusive, essas operações haviam sido fiscalizadas em 2006 e, como bem ressaltou a autoridade recorrida, naquele momento não havia sido configurado pagamento sem causa:

> *29. Com efeito, a possível caracterização de pagamento sem causa no momento das remessas ao exterior, já foi descartada em fiscalização anterior, conforme apontado pela própria impugnante, o que afastaria a necessidade (e oportunidade) de a autoridade fiscal do presente feito analisar a compatibilidade dos eventos contábeis que revestiram as referidas remessas.*
>
> *30. Contudo, o fato de naquela ação fiscal não ter sido detectada a exigência de Imposto de Renda Retido na Fonte incidente*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 05/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 23/05/2013 por MARIA HELEN A COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 14/05/2013 por PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 06/05/2013 por GUSTAVO LIAN HADDAD
Impresso em 23/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *sobre pagamento sem causa sobre as remessas efetuadas a titulo de empréstimo não inviabiliza a incidência desse imposto em função do evento da baixa dos mútuos que, embora seja dependente da existência dos mútuos, consiste em um evento contábil e fiscal autônomo.*

Ocorre que, conforme já explicitado, a remissão não é fato ensejador do lançamento da exação de pagamentos a beneficiários não identificados ou sem causa comprovada.

Assim, continua sem fundamento o lançamento ora combatido, pois a situação fática não coincide com a hipótese referida na norma:

- Houve causa: os empréstimos foram efetuados no contexto operacional da Recorrente; e;
- Os beneficiários estão devidamente identificados: NOVELLTECH e CARISUL.

Assim, há beneficiários conhecidos e há causa para a remessa dos pagamentos, não podendo se falar jamais na aplicação do art. 61 da Lei nº 8.981/95.

Por fim, enfatizo que a aceitação das causas que levaram à baixa das provisões não é matéria que impacte na apuração do IRRF previsto pelo art. 61 da Lei nº 8.981/95, mas sim procedimento contábil que diz respeito apenas à apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social Sobre o Lucro.

Se tivesse havido apropriação de despesas sem a observância da legislação aplicável, a autuação deveria tratar da glosa das despesas da provisão, mas nunca tentar reabrir um fato gerador que depende apenas do pagamento a beneficiário desconhecido ou sem causa, o que não é o caso dos autos.

Dessa forma, por todo o exposto e por tudo o mais que consta dos autos, voto no sentido de negar provimento ao recurso de oficio e dar provimento integral ao recurso voluntário, cancelando-se a autuação fiscal.

(assinado digitalmente)
Rayana Alves de Oliveira França

Voto Vencedor

Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade. Dele conheço.

Fundamentação

Divergindo a i. Relatora, a Conselheira Rayana Alves de Oliveira França, nego provimento ao Recurso Voluntário.

O lançamento teve por base de cálculo valores referentes a créditos que a empresa detinha em face das empresas Novelltech Investment Inc. e Carisul S/A, decorrentes

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 05/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 15/05/2013 por MARIA HELEN A COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 14/05/2013 por PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 06/05/2013 por GUSTAVO LIAN HADDAD
Impresso em 23/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

de operações de mútuo da Recorrente com essas empresas, e que foram baixados da sua contabilidade, caracterizando a remissão. Entendeu a autoridade lançadora, que, pelas circunstâncias em que as baixas se deram configurou-se acréscimo patrimonial das mutuarias, por um lado, e, por outro, pagamento sem causa por parte da mutuante, ensejando a incidência do imposto de renda na fonte. Para tanto, observou a autoridade lançadora, dentre outros aspectos que:

1) As empresas credoras eram ligadas à ora Recorrente (credora): a Carisul tinha diretores em comum com a ora Recorrente (Horácio You Misumoto, Edgard Maestrini, Laerte Garcia Nogueira, fls. 488/489); a Novelltech foi constituída pela NEC, em 1995 (fls. 362).

2) Não restou demonstrada a condição de insolvência das empresas credoras;

3) Houve irregularidades quanto às informações obrigatórias ao Banco Central relativas às operações.

O fundamento legal da autuação foi o art. 61, § 2º da Lei nº 8.981, de 1996, a seguir reproduzido.

> *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.*

Entendeu a Relatora, em apertada síntese, que não ocorreu o fato gerador do imposto no momento das baixas dos mútuos; que se fato gerador houve, foi quando das remessas dos recursos, na contratação inicial dos mútuos; que, segundo sua interpretação, o art. 61 da Lei nº 8.981, de 1996, prevê como hipótese de incidência do imposto o pagamento ou a entrega efetiva de recursos; que, alternativamente, o art. 685, do RIR/99 (art. 100 do Decreto nº 5.844, de 1943) prevê a incidência do imposto no caso de pagamento ou remessa de recursos a beneficiários e residentes no exterior e, neste caso, prevê formas alternativas de incidência, creditamento, entrega, remessa, etc., incidência com alíquota de 15% ou 25%;. que o Fisco não poderia simplesmente escolher a tributação mais gravosa, em detrimento da menos gravosa. A i. Conselheira-Relatora invoca como suporte de sua tese a jurisprudência do CARF.

Pois bem, o deslinde da questão aqui envolve dois aspectos fundamentais: 1) se a remissão da dívida, na forma como se deu, caracteriza fato gerador do imposto de renda, e, em caso afirmativo; 2) se seria aplicável ao caso a regra do art. 61, § 2º da Lei nº 8.981, de 1995.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 05/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 15/05/2013 por MARIA HELEN A COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 14/05/2013 por PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 06/05/2013 por GUSTAVO LIAN HADDAD
Impresso em 23/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Inicialmente, é preciso deixar assentado que, embora, nestes caso, como em tantos outros, em que a lei atribui à fonte pagadora o dever de proceder à retenção do imposto de renda, o contribuinte do imposto, conforme definido no artigo 121, I do CTN, é aquele que adquire a disponibilidade econômica e jurídica da renda, o beneficiário dos rendimentos, aquele em relação ao qual se deve verificar a ocorrência ou não da hipótese de incidência do imposto. A Fonte pagadora, nestes casos, e neste em particular, figura apenas como legalmente incumbida de proceder à retenção e posterior recolhimento do imposto, sem suportar o ônus deste. Quem suporta o ônus do imposto, como não poderia deixar de ser, é o contribuinte.

Sobre esta questão Paulo de Barros Carvalho, num esforço para explicar a natureza da relação jurídica tributária, faz o seguinte comentário, bastante esclarecedor, a respeito da retenção do imposto de renda pela fonte pagadora, a saber:

> *Quando se faz referência a entregas de dinheiro ao Estado, comportamento que realiza a prestação tributária, é sumamente importante salientar que a quantia entregue deve sair do patrimônio do sujeito passivo. Do contrário não teremos tributo, mas outro tipo de relação jurídica. É o caso do chamado "imposto de renda na fonte". Não cremos existir relação jurídica tributária entre a União e a empresa que retém, mas tão-somente uma obrigação estabelecida pelo legislador federal, com a finalidade de facilitar o cumprimento da prestação, a cargo do verdadeiro sujeito passivo (a pessoa física que teve parte de seu dinheiro retida na fonte pagadora). É por isto que é dever, de conteúdo patrimonial, há penalidades pecuniárias que garantem ao Estado o cumprimento dessa prestação por parte das pessoas jurídicas que devam promover a retenção."* [3]

O que o Professor Paulo de Barros Carvalhos nos ensina aqui é que a tarefa atribuída à fonte pagadora de reter e recolher o imposto não desloca para este o peso econômico do tributo, que deve sempre ser suportado por aquele que adquiriu a disponibilidade econômica ou jurídica da renda, o Contribuinte. O que a lei atribui à fonte pagadora é uma obrigação de "fazer", de índole instrumental e no interesse da arrecadação, que tem natureza absolutamente distinta da obrigação do Contribuinte.

Ora, a afirmação contida no voto da Relatora de que para a incidência do art. 61 da lei nº 8.981, de 1995 não se discute se há disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou acréscimo patrimonial por parte do beneficiário dos pagamentos, *data venia*, destoa do que há de mais elementar em Direito Tributário. É que ela implica na compreensão de que a lei estaria a prescrevendo uma hipótese de incidência tributária descolada do princípio da capacidade contributiva, interpretação que é absolutamente incompatível com os princípios e normas do Direito Tributário moderno.

O que ocorre de fato é que, no caso do artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1996, como a fonte pagadora não identificou para o Fisco o beneficiário do rendimento ou a causa real do pagamento para que se pudesse verificar objetivamente a ocorrência da hipótese de incidência do imposto, o legislador assume, por presunção, a ocorrência de tal hipótese de incidência, e atribui à fonte pagadora, na condição de fonte pagadora, e apenas nessa condição, a responsabilidade pela retenção e o recolhimento do imposto.

[3] BARROS CARVALHO, Paulo de. Teoria da Norma Tributária. 3 ed. São Paulo. Max Limonad, 1988. p. 89

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 05/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 14/05/2013 por PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 06/05/2013 por GUSTAVO LIAN HADDAD
Impresso em 23/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Portanto, em regra, nos casos de imposto de renda na fonte, e mesmo no caso do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, quem sofre a incidência do imposto, que suporta o ônus econômico deste é aquele que adquire a disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou proventos, o beneficiário do pagamento/creditamento, e jamais a fonte pagadora.

Alexandre Barros Castro examina detidamente esta questão e demonstra a mesma perplexidade diante da possibilidade de se transferir para a fonte pagadora o peso econômico do imposto em casos como este Vejamos:

> *A obrigação de reter não caracteriza o instituto da sujeição passiva. Tampouco diz respeito àquele dever a eventual derivação obrigacional, para alguns denominada 'indireta', ou, mais especificamente, substituição tributária.*
>
> *A nosso ver, a obrigação de recolher, ainda que tenha aquela natureza (de dever), constitui-se num ato de colaboração e não de sujeição tributária. O dever, em verdade, tem cunho administrativo.*
>
> *Recordemos o texto do art. 45 do CTN:*
>
> *[...]*
>
> *O legislador não deixou margem de dúvidas, explicando que a lei poderá atribuir à fonte pagadora a responsabilidade pelo imposto que deva ela reter e recolher.*
>
> *Mas essa responsabilidade não se alarga atingindo a obrigação de pagar o tributo. O contribuinte, no caso do IR, é o empregado ou o beneficiário do rendimento, não se transladando tal sujeição a quem não tinha ligação direta e integral com o aspecto material da Regra-Matriz de incidência.*
>
> *O comportamento que se busca atingir é o auferir renda. É o acréscimo patrimonial que se enseja alcançar via IR, e não o "reter-recolhe".*
>
> *Acrescente-se que a obrigação de descontar é de 'fazer' e não de 'dar' ou 'entregar'.*
>
> *A relação tributária que se abre com o recebimento da renda é entre o beneficiário deste acréscimo patrimonial e a Fazenda Pública (União), e não entre este e a fonte pagadora.*
>
> *[...]*
>
> *O que se observa é que, em não havendo a retenção na fonte, outra relação passa a existir, qual seja, a que decorre da inobservância de dever instrumental, que, ao dificultar o trabalho do Fisco, condena-se mediante sanção que não se confunde com a obrigação de pagar o IR. E como pacificado em nossa doutrina, não há como confundir tributo com pena.*
>
> *Entender que a fonte pagadora em não retendo se transmuda em contribuinte implica impor-lhe uma obrigação alheia (de pagar tributo), em face do descumprimento daquele dever, o que em linear pensamento resulta em dizer que o tributo corresponderia a punição, i.e., como não se reteve no tempo e forma legal, apenar-se-ia com o encargo, agora, de pagar IR, não mais como*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 05/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 15/05/2013 por MARIA HELEN A COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 14/05/2013 por PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 06/05/2013 por GUSTAVO LIAN HADDAD
Impresso em 23/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *obrigação alheia, mas própria. O que se revela absurdo e alijado de nossa sistemática legal.* [4]

Coerentemente com esta posição, inclusive, é que o § 3º do art. 61 da lei nº 8.981, de 1996 prevê o reajustamento da base de cálculo. Ao determinar esse reajustamento, a lei está considerando que a fonte pagadora assumiu o ônus do imposto, porém assumiu este ônus perante o beneficiário do pagamento/creditamento, ao deliberadamente deixar de informar quem é este beneficiário e ou a causa da operação, e deixar de proceder à retenção do imposto de acordo com a legislação específica.

Assim, a questão da incidência ou não do imposto deve ser examinada, inicialmente, do ponto de vista do beneficiário da disponibilidade de renda.

A propósito, diferentemente do que afirma a Relatora no seu voto, o art. 61 da Lei nº 8.981, de 1996 não prevê hipótese de incidência do imposto de renda; prevê, sim, a incidência de tributação na fonte. As hipóteses de incidência do imposto são aquelas definidas no art. 43 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), conforme, aliás, destacou a autoridade lançadora. Para maior clareza, reproduzo o reerido artigo 43:

> *Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:*
>
> *I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;*
>
> *II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.*
>
> *§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)*
>
> *§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)*

Ora, é inquestionável o fato de que as empresas CARISUL e NOVELLTECH, aos serem graciosamente dispensadas de pagar os débitos referentes aos mútuos que cada uma contratara com a Recorrente, auferiram um acréscimo patrimonial: num instante elas tinham um passivo, correspondente aos respectivos débitos, e no instante seguinte esse passivo deixou de existir. Houve, portanto, uma mutação patrimonial, para maior. O patrimônio de cada uma das empresas foi súbita e substancialmente elevado no valor correspondente a este passivo, que desapareceu. Aliás, embora elementar, é importante ressaltar neste momento, para efeito de clarificar as idéias, que o patrimônio é formado por ativos e passivos, operando-se seu acréscimo tanto pelo aumento do primeiro quanto pela redução do segundo.

As afirmações de que não houve pagamento, de que não se transferiu recursos para as empresas no exterior, de que se pagamento ou transferência de recursos houve

[4] CASTRO, Alexandre Barros. Sujeição Passiva no Imposto Sobre a Renda. São Paulo, Saraiva. 2004. p. 370-371.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 05/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 14/05/2013 por PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 06/05/2013 por GUSTAVO LIAN HADDAD
Impresso em 23/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

foi quando da contratação dos mútuos, são meros sofismas, pois, ou distorcem os fatos ou atribuem à regra de incidência do imposto um sentido extravagante. Isto é, ou se considera que aquele que recebe o perdão de uma dívida não obteve uma acréscimo patrimonial, contrariando o próprio conceito de patrimônio; ou se assume que esse tipo específico de acréscimo patrimonial, diferentemente dos outros, não está alcançado pela norma de incidência, quando o § 1º, acima reproduzido, é claro quanto à abrangência da hipótese de incidência ao afirmar que a incidência do imposto independe da denominação da receita ou dos rendimentos e da forma de sua percepção.

A afirmação de que se fato gerador houve, foi quando da contratação do mútuo também carece de um mínimo de consistência lógica. É que, quando da contratação do mútuo, as empresas que receberam os recursos não obtiveram nenhum acréscimo patrimonial. Se receberam os recursos a elas remetidos, passaram a ter, no mesmo valor, um passivo. Portanto, podem ter tido um aumento de caixa, mas não um aumento patrimonial. E note-se que, em momento algum a autuação qualificou como irregulares, as operações de mútuo inicialmente contratadas, o que, aliás, foi invocado pela própria defesa.

O que a Fiscalização identificou como hipótese de incidência do imposto foi o perdão da dívida que, como já referido acima, implicou em acréscimo patrimonial dos beneficiários, não por um aumento do ativo, mas por uma redução do passivo. E a remissão da dívida ocorreu em momento muito posterior à contratação dos mútuos e foi identificada, formalmente, com a baixa dos débitos da escrituração fiscal da mutuante. Para que não pairem dúvidas quanto a este ponto, reproduzo a seguir trechos do relatório fiscal em que se expõe essa questão:

> *No caso dos mútuos, as provisões para perdas e as baixas dos mesmos em 2004, não têm nenhum elemento de convicção da sua possível ocorrência. No caso há a simulação de um ato inexistente que não encobre qualquer outro ato, portanto simulação absoluta, mas que afeta os elementos constitutivos da obrigação tributária cujo objeto é o imposto de renda.*
>
> *A Fiscalizada ao constituir as provisões para perdas e suas definitivas baixa teria por obrigação legal apresentar toda documentação comprobatória, o que não foi feito.*
>
> *[...]*
>
> *A REMISSÃO das dividas é a liberação graciosa do devedor pelo credor, que voluntariamente abre mão de seus direitos creditórios, com o escopo de extinguir a obrigação, mediante o consentimento expresso ou tácito do devedor, desde que não haja prejuízo a terceiro.*
>
> *[...]*
>
> *Por tudo o que já foi exposto a fiscalizada, em nenhum momento do procedimento fiscal, apesar de intimada, conseguiu comprovar a causa real da baixa do mútuo em janeiro de 2004 e nem quando das provisões para perdas.*
>
> *Assim, a liberação graciosa, sem causa, das obrigações das mutuarias, foi determinante para a ocorrência do fato gerador previsto no Art. 61 da Lei n° n° 8.981/95.*
>
> *0 fato temporal ocorreu quando da REMISSÃO concedida pela MUTUANTE, janeiro de 2004, provocando, assim, um acréscimo*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 05/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 13/05/2013 por MARIA HELEN A COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 14/05/2013 por PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 06/05/2013 por GUSTAVO LIAN HADDAD
Impresso em 23/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *patrimonial nas MUTUARIAS. Mais uma vez afirmamos a fiscalizada em nenhum momento comprovou a causa da REMISSÃO concedida às mutuarias.*
>
> *A remessa de numerários que no inicio só tinha o escopo financeiro, no momento da REMISSÃO se revestiu de aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica prevista no artigo 43 do CTN como determinante da ocorrência do fato gerador do imposto de renda, em combinação com o artigo 61 da Lei n 8.981/95, EFETIVANDO A ENTREGA.*

CÓPIA

Assim, a hipótese de incidência do imposto, no caso, decorreu da dispensa do pagamento dos débitos correspondentes aos mútuos, que, sob o aspecto temporal, se consumou com a formalização dessa dispensa, e tem como sujeitos passivos os beneficiários desse crédito, figurando o ora recorrente apenas como fonte pagadora.

Concluso, assim, respondendo afirmativamente à primeira questão proposta no início deste voto; a remissão das dívidas das empresas NOVELLTECH e CARISUL caracterizam a hipótese de incidência do imposto (e não o momento da contratação do mútuo), tendo como contribuintes as referidas empresas, beneficiárias do acréscimo patrimonial decorrente das remissões.

Passo a examinar a segunda questão: a aplicabilidade ao caso do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995.

O art. 61 da Lei nº 8.981, de 1996 refere-se a pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado e, como se viu, a imputação, neste caso, é a do § 1º, que menciona a entrega a terceiros de recursos, sem a comprovação de sua causa, assumindo, portanto, que este terceiro, beneficiário, esteja identificado, como, no caso ora examinado, de fato, está. A questão, portanto, da aplicabilidade ou não do dispositivo se subdivide em duas: se houve a entrega de recursos, conforme referido na lei, e se essa entrega se deu sem causa.

Sobre o primeiro aspecto, a Recorrente argumenta que não entregou recursos, com o quê concordou a Relatora. Mas, como já referido anteriormente, este tipo de argumento carece de um mínimo de consistência. Quando a lei menciona a entrega de recursos certamente não está se referindo ao deslocamento físico de malas de dinheiro, que é apenas uma das formas de se fazer tal entrega, pouco usual nos tempos atuais, vale ressaltar, pelo menos em operações idôneas. A entrega de recursos pode ser feita de diferentes maneiras: via transferência bancária, operações de crédito, ordem de pagamento, cessão de crédito etc. Aliás, não é por acaso que a lei se refere a "recursos", que é um termo genérico que designa bens pecuniários, posses, condição de riqueza (Dicionário Aurélio) e não a dinheiro, a moeda.

Imaginemos, por hipótese, que uma empresa sediada no Brasil tivesse cedido para uma empresa no exterior, sem declinar a causa, um crédito que detinha com uma terceira empresa, no exterior ou no Brasil. Nessa situação hipotética não teria havido transferência física de dinheiro, mas ninguém duvidaria que houve uma entrega de recursos e, eventualmente, um pagamento, se essa entrega teve alguma contrapartida. Cabe então a pergunta: qual a diferença substancial entre ceder a uma pessoa um crédito que se tem com um terceiro e ceder a uma pessoa um crédito que se tem com ela mesma? Nenhuma. Em ambos os casos há um benefício econômico, uma transferência de riqueza, um acréscimo patrimonial por parte do beneficiário.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 05/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 15/05/2013 por MARIA HELEN A COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 14/05/2013 por PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 06/05/2013 por GUSTAVO LIAN HADDAD
Impresso em 23/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Por outro lado, como já referido anteriormente, o art. 61 não cuida de definição de hipótese de incidência, mas apenas de atribuição de responsabilidade à fonte pagadora de proceder à retenção do imposto. Ora, como vimos o art. 43 do CTN é categórico quanto à abrangência do conceito de renda e acréscimo patrimonial ao explicitar que, para a verificação da hipótese de incidência, é irrelevante a forma de percepção da renda ou a sua denominação. Portanto, parece claro que, desse ponto de vista, ocorreu a hipótese de incidência do imposto. E se assim, cabe a pergunta: porque a lei determinaria a retenção do imposto de renda apenas para algumas situações caracterizadoras da hipótese de incidência tributária (o pagamento em espécie, como quer a Recorrente) e não para outras situações, como a cessão de crédito, ou, como neste caso, a remissão de dívida? Interpretar dessa forma significa afirmar que a lei estaria, deliberadamente, renunciando à tributação, já que, tratando-se de contribuinte residente no exterior, este não teria como ser alcançado de outra forma.

Cumpre, por fim, analisar um dos argumentos centrais em que se baseou a Relatora, o de que a tributação poderia ser feita com base no artigo 685 do RIR/99 e que o Fisco não poderia, em detrimento deste dispositivo, escolher a forma mais gravosa de tributação. Examinemos, pois, o referido dispositivo:

> *Art. 685. Os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, estão sujeitos à incidência na fonte (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 100, Lei nº 3.470, de 1958, art. 77, Lei nº 9.249, de 1995, art. 23, e Lei nº 9.779, de 1999, arts. 7º e 8º):*
>
> *I - à alíquota de quinze por cento, quando não tiverem tributação específica neste Capítulo, inclusive:*
>
> *a) os ganhos de capital relativos a investimentos em moeda estrangeira;*
>
> *b) os ganhos de capital auferidos na alienação de bens ou direitos;*
>
> *c) as pensões alimentícias e os pecúlios;*
>
> *d) os prêmios conquistados em concursos ou competições;*
>
> *II - à alíquota de vinte e cinco por cento:*
>
> *a) os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços;*
>
> *b) ressalvadas as hipóteses a que se referem os incisos V, VIII, IX, X e XI do art. 691, os rendimentos decorrentes de qualquer operação, em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a vinte por cento, a que se refere o art. 245.*
>
> *§ 1º Prevalecerá a alíquota incidente sobre rendimentos e ganhos de capital auferidos pelos residentes ou domiciliados no País, quando superior a quinze por cento (Decreto-Lei nº 2.308, de 1986, art. 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 18).*
>
> *§ 2º No caso do inciso II, a retenção na fonte sobre o ganho de capital deve ser efetuada no momento da alienação do bem ou direito, sendo responsável o adquirente ou o procurador, se este*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 05/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 15/05/2013 por MARIA HELEN A COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 14/05/2013 por PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 06/05/2013 por GUSTAVO LIAN HADDAD
Impresso em 23/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *não der conhecimento, ao adquirente, de que o alienante é residente ou domiciliado no exterior.*
>
> *§ 3º O ganho de capital auferido por residente ou domiciliado no exterior será apurado e tributado de acordo com as regras aplicáveis aos residentes no País (Lei nº 9.249, de 1995, art. l8).*

CÓPIA

Ora, de fato, o referido dispositivo cuida de incidência de imposto de renda na fonte no caso de remessa de recursos a contribuintes residentes no exterior, fato quem ninguém ignora. Mas o fato relevante, e que não pode ser ignorado, é que o art. 685 cuida da tributação nas situações regulares, em que estão identificados os beneficiários e as causas dos pagamentos. Tanto é assim que a lei é clara ao referir-se à natureza das operações: ganho de capital, pagamento se pensões, etc.

Assumir que a autuação poderia ter sido feita com base neste dispositivo e não no artigo 61 da Lei nº 8.981, significa simplesmente ignorar o aspecto central da autuação, para o qual a Fiscalização dedicou extensa demonstração: o de que a remessa de recursos deu-se por causa desconhecida, de que a remissão da dívida foi absolutamente injustificada, de que havia relação entre a ora recorrente e as empresas credoras. Resta claro, portanto, que o caso não se subsume à hipótese do art. 685 do RIR, porém corresponde perfeitamente à hipótese do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1996.

Nada justifica, pois, a meu juízo, a interpretação restritiva pretendida pela Recorrente e acolhida pela Relatora.

Conclusão

Ante o exposto, encaminho meu voto no sentido de NEGAR provimento ao Recurso de Ofício e NEGAR provimento ao Recurso Voluntário.

Assinatura digital
Pedro Paulo Pereira Barbosa

Declaração de Voto

Conselheiro GUSTAVO LIAN HADDAD,

Teço a seguir, de forma resumida, as principais considerações que me fizeram acompanhar as conclusões da I. Conselheira Relatora.

Quadrante fático

A situação objeto da autuação é bastante clara.

A Recorrente era titular de direito de crédito em face de pessoa jurídica não residente do Brasil, pertencente ao mesmo grupo econômico ("**Não Residente**"). Referido direito de crédito decorria de empréstimo concedido à pessoa jurídica Não Residente, que resultou em saída de recursos do país.

Alguns anos após a efetivação do empréstimo a Recorrente houve por bem perdoar o crédito, reconhecendo contabilmente baixa que gerou perda na apuração do resultado

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 15/05/2013 por MARIA HELEN A COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 14/05/2013 por PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 06/05/2013 por GUSTAVO LIAN HADDAD
Impresso em 23/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

da Recorrente. Tal perda foi tratada pela Recorrente como não dedutível na apuração do lucro real.

Entendeu a fiscalização que com a baixa contábil do crédito materializou-se a hipótese de pagamento sem comprovação de causa a que se refere o comando do art.61 da Lei n 8981, de 1995, parágrafo 1º, assim redigido:

> "*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.*"

Em função disso houve exigência de IRRF à alíquota de 35%, com respectiva majoração da base de cálculo e exigência de multa e juros.

A primeira questão a ser enfrentada é se o perdão de dívida poderia caracterizar renda paga, creditada, empregada ou entregue ao Não-Residente.

Entendo que sim. O direito brasileiro, a meu ver, encampou a noção de renda como manifestação de capacidade contributiva sob a forma de acréscimo patrimonial (teoria da renda-acréscimo).

O perdão de dívida claramente resultou, para o Não-Residente, em acréscimo de seu patrimônio pela redução de obrigação anteriormente existente e dele integrante, perfazendo a materialidade necessária e suficiente à incidência do imposto de renda a teor do art. 43, II do Código Tributário Nacional.

Nos termos do dispositivo referido, são considerados proventos de qualquer natureza os "acréscimos patrimoniais" que não sejam produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos.

Para o Não-Residente a tributação do acréscimo patrimonial consistente no perdão da dívida teria amparo no art. 685 do RIR/99, segundo o qual ficam sujeitos ao imposto de renda na fonte os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a não residentes, aplicando-se a alíquota de 15 por cento prevista no inciso I do mesmo dispositivo.

Ocorre, contudo, que ao contrário da posição adotada pelo agente autuante e pela decisão de primeira instância, não vejo como tal acréscimo patrimonial possa ser colhido pela incidência do art. 61 do Lei n. 8.981, de 1995, que impõe alíquota majorada (35%, que com o reajustamento da base de cálculo chega a 53,31%) para situações dotadas de particular excepcionalidade.

Vejamos. Estabelece o dispositivo:

> "*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.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 05/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 15/05/2013 por MARIA HELEN A COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 14/05/2013 por PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 06/05/2013 por GUSTAVO LIAN HADDAD
Impresso em 23/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

§ 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."

(original sem grifo)

A hipótese do caput – pagamento a beneficiário não identificado – é de ser de pronto afastada tendo em vista ser conhecida e claramente identificada a identidade do Não-Residente que teve sua dívida perdoada.

Por outro lado, a fiscalização considera aplicável ao presente caso a situação prevista no parágrafo 1º, envolvendo pagamentos ou recursos entregues quando não for comprovada a operação ou causa que lhes deram origem.

Vislumbro dois claros obstáculos à aplicação do referido regime jurídico à situação em exame.

Ausência de pagamento ou entrega de recursos

Em primeiro lugar e como bem apontou o patrono da Recorrente, a incidência prevista no dispositivo exige pagamento ou entrega de recursos, o que claramente não ocorre com a baixa do direito de crédito, que caracteriza crédito no sentido jurídico, mas não pagamento ou entrega.

E nem se diga que esta interpretação é assistemática, bastando para afastar tal afirmação a constatação óbvia de que em vários outros dispositivos, inclusive no art. 685 do RIR/99, que deveria ter embasado a autuação, há a inclusão das expressões crédito e emprego no núcleo do aspecto temporal da regra matriz de incidência.

Além disso, milita a favor desta leitura a *ratio* motivadora do art. 61 da Lei n. 8.981, de 1995. Trata-se de incidência excepcional, inspirada por situações em que fica dificultada a apuração da incidência cabível tendo em vista a não identificação do beneficiário ou ausência de comprovação da causa, em que o legislador, por prudência, preferiu limitar a situações de comprovado pagamento ou entrega de recursos, não bastante para tanto o crédito contábil do acréscimo.

Em apoio a esse entendimento há julgados colacionados pelo patrono do Recorrente, dentre os quais merecem menção os seguintes:

*"IRF. PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. Mesmo a interpretação literal do comando do art. 61 da Lei n° 8.981/95 não autoriza sua aplicação quando não restar comprovado pelo fisco o pagamento a beneficiário não identificado ou o pagamento ou entrega de recursos a sócio ou terceiro sem comprovação da operação ou da causa do dispêndio. Processo Administrativo Fiscal – **A comprovação fática e nas***

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 05/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 15/05/2013 por MARIA HELEN A COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 14/05/2013 por PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 06/05/2013 por GUSTAVO LIAN HADDAD
Impresso em 23/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

escrituração contábil da ocorrência do negócio jurídico contratado não enseja o lançamento com base no artigo 61 da Lei 8.981/95*. Recurso de ofício negado."*

(Ac. 106-15.140, 6ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, Relator José Carlos da Matta Rivitti, sessão de 07.12.2005) (grifou-se)

(...) RECURSO DE OFÍCIO - IRRF - PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO - PROVA DO PAGAMENTO - Da falta de comprovação da efetividade do pagamento referente à aquisição de bens e serviços, cujas operações se acham documentadas em notas fiscais, não se está autorizado a concluir a ocorrência do pagamento. Ao contrário, em termos de verdade processual, pagamento não comprovado é pagamento que não se realizou. ***Assim, não se mostra admissível que o simples registro contábil da operação comercial em tomo do aventado pagamento, ou mesmo a nota fiscal que a tenha documentado, sirvam de prova da ocorrência do pagamento****. Pressuposto legal da exigência fiscal não confirmado. Recurso de ofício conhecido e improvido."*

(Ac. 105-15.518, 5ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, Relator José Carlos Passuello, sessão de 22.02.2006)

Existência de causa

Juridicamente, a causa de uma obrigação é a razão de sua existência jurídica, o fundamento jurídico relevante para sua criação, e não o motivo ou o fim mediato pelo qual os sujeitos se obrigam.

Sílvio de Salvo Venosa[5] chama atenção para que não se confunda a causa de uma obrigação como os motivos que levaram à sua criação. Explica que:

"*Deve ser entendido como "causa" do ato o fundamento, a razão jurídica da obrigação.*

No campo jurídico, quando uma pessoa se obriga, ela o faz por um fundamento juridicamente relevante. Não se confunde, sob o prisma jurídico, o motivo com a causa. Podemos dizer que a causa é o motivo juridicamente relevante. Em razão das dificuldades que apresenta, entre nós a causa é substituída pelo objeto, entre os requisitos essenciais dos negócios jurídicos (art. 104; antigo, art. 82). Não obstante isso, como por vezes o ordenamento civil faz referência à causa, é importante que a ela se faça referência.

Um exemplo prático poderá ilustrar a matéria. Não se confunde a causa, ou o fim imediato e essência em que se baseia a obrigação, com o motivo, ou seja, o fim mediato, particular ou pessoal da mesma obrigação. Apenas a causa terá relevância para o Direito, os motivos não. Assim, suponhamos um comerciante que, tendo em mira evitar a concorrência que lhe faz outro da mesa localidade, compra o estabelecimento deste último. O fim pessoal, mediato, particular do negócio é a eliminação da concorrência, porém esse motivo não apresenta relevância jurídica. ***O fim imediato da obrigação, a causa, o que determinou o contraimento da obrigação, juridicamente falando, é o que se avençou no adquirente em pagar o preço e no alienante de transferir a propriedade do estabelecimento. O ordenamento não toma conhecimento dos motivos pessoais e particulares.***" (grifo nosso)

[5] *Direito Civil, v. 2 – Teoria Geral das Obrigações e Teoria Geral dos Contratos*, 4ª ed. São Paulo, Atlas, 2004, p. 44.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 15/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 15/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 15/05/2013 por MARIA HELEN A COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 14/05/2013 por PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 06/05/2013 por GUSTAVO LIAN HADDAD
Impresso em 23/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A fiscalização não lança dúvidas sobre a existência do contrato e do perdão, mas sustenta que seria operação não inerente à normalidade das operações da Recorrente. Isto indicaria o motivo e não a causa na operação que resultou no perdão da dívida do Não-Residente.

Neste ponto, cumpre ressaltar que a legislação tributária traz consequências distintas para o pagamento sem causa e para os pagamentos de obrigação cujo motivo é inadequado. Para os pagamentos de obrigação sem causa se aplica, com efeito, o art. 61, § 1º, da Lei 8.981/95.

Os motivos – isto é, as finalidades mediatas pelas quais uma determinada entidade se obriga a um pagamento – são considerados pela legislação tributária para o fim de determinar serem dedutíveis ou não as despesas vinculadas a referida obrigação. De acordo com a legislação tributária, para as despesas decorrentes de obrigações contraídas por motivo que o legislador considera inadequado (nos termos da legislação tributária não têm motivo adequado, em regra, aquelas que não sejam necessárias, normais ou usuais), a solução prevista é a sua indedutibilidade.

É o caso da perda decorrente do perdão de dívida, considerada despesa não usual, por liberalidade, portanto indedutível na base de cálculo do IRPJ.

No caso dos autos, entretanto, a solução aplicada pela fiscalização foi além, considerando aplicável o art. 61, § 1º, da Lei 8.981/95 por entender não haver causa para a operação.

A causa prevista no enunciado é a existência de negócio jurídico/causa que ampara o pagamento. Os motivos que levaram à concretização do negócio, se este for válido e existente, não entram em cogitação para a aplicação do dispositivo.

Em outras palavras, o art. 61, parágrafo 1º não comporta juízo de valor quanto à inadequação da causa, mas sim quanto a sua existência.

No caso em exame, a causa do perdão de dívida é a existência de direito de crédito anterior que o credor aceita não receber. Causa há – a vontade do credor de liberar o devedor da dívida. Pode-se não gostar dela, achá-la não usual por considerar liberalidade. Isto é consideração que pode afetar a dedução da despesa, mas não considerar ocorrido o fato gerador do art. 61, parágrafo 1º da Lei n. 8.981.

Ressalte-se, ainda, que a fiscalização tinha todos os elementos para promover o lançamento com base na incidência geral de imposto de renda na fonte do art. 685, não podendo (e nem devendo) recorrer à incidência gravosa do art. 61 da Lei n. 8.981, de 1995, prevista para situações de clara dificuldade de identificação dos elementos do fato gerador "normal".

Assim, considero ilegítimo o lançamento efetuado nos presentes autos, pelo que acompanho a I. Relatora na posição de dar provimento ao recurso voluntário para cancelar a exigência.

Assinatura digital
GUSTAVO LIAN HADDAD

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 05/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 15/05/2013 por MARIA HELEN A COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 14/05/2013 por PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 06/05/2013 por GUSTAVO LIAN HADDAD
Impresso em 23/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

CÓPIA

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 3º do art. 81 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o (a) Senhor (a) Procurador (a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à **Segunda Câmara da Segunda Seção**, a tomar ciência da decisão consubstanciada no acórdão supra**.**

(assinado digitalmente)
MARIA HELENA COTTA CARDOZO
Presidente da Segunda Câmara / Segunda Seção

Ciente, com a observação abaixo:

(.....) Apenas com ciência

(.....) Com Recurso Especial

(.....) Com Embargos de Declaração

Data da ciência: _____/_____/_____

Procurador(a) da Fazenda Nacional

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 05/05/2013 por RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANCA, Assinado digitalmente em 15/05/2013 por MARIA HELEN A COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 14/05/2013 por PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Assinado digit almente em 06/05/2013 por GUSTAVO LIAN HADDAD
Impresso em 23/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA