



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10480.730010/2016-47
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-009.978 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 25 de outubro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS MARFIM LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Ano-calendário: 2012

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência, quando não resta demonstrado o alegado dissídio jurisprudencial, tendo em vista a ausência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigmas.

PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO.

O registro contábil de despesa não comprovada que tem como contrapartida a conta Caixa autoriza, além da exigência do IRPJ, em face da glosa da despesa inexistente ou não provada, a cobrança pelo Fisco do IRRF sobre o pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto à caracterização do pagamento sem causa, e, no mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Ana Cecilia Lustosa da Cruz (relatora), João Victor Ribeiro Aldinucci e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Mauricio Nogueira Righetti.

(documento assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Cecilia Lustosa da Cruz - Relator

(documento assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente)

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo Procuradoria da Fazenda Nacional contra o Acórdão n.º 1201002.720 proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção do CARF, em 19 de fevereiro de 2019, no qual restou consignado o seguinte trecho da ementa, fls. 770 e seguintes:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário:

2012 NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Não ocorre a nulidade do auto de infração quando forem observadas as disposições do artigo 142 do Código Tributário Nacional e os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não configura cerceamento do direito de defesa a formulação de cobrança com base em presunção legal de omissão de receita e glosa de despesas não comprovadas, notadamente quando a autuação contém motivação clara e devidamente fundamentada, tendo sido o contraditório plenamente assegurado.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL. APLICAÇÃO SIMULTÂNEA. POSSIBILIDADE.

É possível, para fatos geradores posteriores à MP 351/2007, que um mesmo lançamento contemple tanto a multa isolada quanto a de ofício, sem que isto represente duplicidade de penalidades para uma mesma conduta.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL, PIS e COFINS

Aplica-se, no caso, à exigência decorrente de CSLL, PIS e COFINS o mesmo tratamento dispensado ao lançamento da obrigação principal de IRPJ.

IR-FONTE. PAGAMENTO SEM CAUSA. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL.

É nulo, por vício material, o Auto de Infração que exige IR-Fonte Sobre pagamentos sem causa sem motivação explícita, clara e congruente acerca das razões de fato e de direito que ensejaram a sua lavratura.

IR-FONTE. PAGAMENTO SEM CAUSA. GLOSA DE DESPESAS. NÃO CABIMENTO.

No que se refere ao Recurso Especial, fls. 807 e seguintes, houve sua admissão, por meio do Despacho de fls. 851 e seguintes, para rediscutir as seguintes matérias: **1) a falha na motivação da descrição do fato gerador provoca a nulidade por vício formal e não material; e 2) Pressupostos para caracterização do pagamento sem causa na exigência do IR fonte..**

Em seu recurso, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em síntese, aduz que:

a) a decisão ora recorrida considerou nula a exigência de IRRF, com exceção de três pagamentos, por vício de natureza **material**;

b) em nenhum momento afirmou a não-ocorrência do fato gerador. Ao revés, pontuou que se tratava de incorreta formalização dos fatos que serviram de suporte para a subsunção que originaram a obrigação tributária.

- c) em nenhum momento, nem mesmo na decisão hostilizada, ficou reconhecida a ausência do motivo do lançamento;
- d) supostos equívocos na formalização dos fatos, vício apontado pelo colegiado como causa de nulidade, a toda vista, **não pode ser considerado como de natureza material**, pois se assim fosse estar-se-ia afirmando que o motivo (fato jurídico) nunca existiu;
- e) não há que se confundir falta de motivo com falta de fundamentação/motivação. A primeira representa a exposição dos motivos, ou seja, a demonstração, por escrito, de que os pressupostos de fato que justificam o ato realmente existiram. Já a motivação diz respeito às formalidades que ensejam a formação do ato;
- f) se se cogitar de vício, deve-se ter como vício formal (na formalização do ato do lançamento), tendo em vista que a suposta falha ocorreu tão-somente na exteriorização do ato do lançamento do IRRF;
- g) conclui-se que o acórdão recorrido mostra-se equivocado ao afirmar que a eventual incorreção da exigência de IRRF constitui vício material, eis que **se vício existe**, este é de **natureza formal** visto que relacionado a **elemento de exteriorização** do ato administrativo;
- h) para os valores enquadrados no item 3.1.2, o relator consigna que a fiscalização não demonstrou a ocorrência efetiva de pagamentos relativos às despesas não comprovadas;
- i) quando a segunda divergência, conforme consta no termo de verificação fiscal, o contribuinte lançou despesas que tiveram como contrapartida a conta Caixa, condição suficiente para demonstrar a efetiva existência dos pagamentos. Se o lançamento a crédito da conta Caixa tem como contrapartida uma despesa que o sujeito passivo não logrou comprovar, infere-se que os recursos foram disponibilizados sem causa pela empresa, ou a beneficiário não identificado, autorizando tanto a exigência do IRRF quanto a exclusão das despesas por falta de comprovação;
- j) Quanto aos três pagamentos citados no r. acórdão, correspondentes aos valores de R\$ 210.000,00, R\$ 42.560,00 e R\$ 35.794,03, por serviços não comprovados, o relator consigna que a fiscalização não teria cumprido seu ônus de comprovar a impossibilidade de rastreamento do beneficiário;
- k) como bem anotado no próprio acórdão embargado, não só pela falta de identificação do beneficiário, como também pela ausência de causa do pagamento, configura-se a hipótese de incidência do imposto na fonte à alíquota de 35%;
- l) no tocante aos referidos pagamentos, ficou demonstrada a ausência de comprovação dos serviços correspondentes, de modo que fica configurada a hipótese de incidência do imposto na fonte, nos termos do art. 61 da Lei 8.981/95, regulamento pelo art. 674 do RIR/99.

Intimada, a Contribuinte não apresentou Contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, Relatora.

1. Da natureza do vício.

1.1. Do conhecimento

Com relação à primeira divergência jurisprudencial suscitada, foi indicado como paradigma o Acórdão n.º 2302-01.806, que assim dispõe:

Ementa: CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. **LANÇAMENTO ANULADO POR VÍCIO FORMAL**. PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS. TERMO A QUO. DATA DA DECISÃO QUE RECONHECE O VÍCIO.

Reconhecendo que o lançamento anterior **foi anulado por vício formal, o termo a quo** para contagem passa a ser a data que se tornar definitiva a decisão que houver anulado por vício formal o crédito anteriormente constituído, na forma do art. 173, inciso II do CTN.

VÍCIO FORMAL. NATUREZA DA INVALIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL.

O lançamento é forma, sendo o ato de aplicação material da norma de incidência. Apesar de ser forma, exteriorização, reflete o conteúdo da norma de incidência tributária, o fato gerador. **A falha na exteriorização do lançamento é um vício formal, por seu turno, o erro quanto ao conteúdo irá traduzir um vício material.**

Não se pode confundir falta de motivo com a falta de motivação. A falta de motivo do ato administrativo vinculado causa a sua nulidade. Motivação é a exposição de motivos, ou seja, é a demonstração, por escrito, de que os pressupostos de fato realmente existiram. A motivação diz respeito às formalidades do ato. O motivo, por seu turno, antecede a prática do ato, correspondendo aos fatos, às circunstâncias, que levam a Administração a praticar o ato. São os pressupostos de fato e de direito da prática do ato.

Logo, se há falha na motivação, o vício é formal, se houver falha no pressuposto de fato ou de direito, o vício é material.

(...).

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação à fl. 166. Pressuposto de admissibilidade superado, passo ao exame das questões preliminares ao mérito.

Não procede o argumento recursal de que o lançamento já teria sido atingido pela decadência. **O lançamento anterior foi anulado por vício formal, conforme expressamente consignado no acórdão proferido pela Delegacia da Receita Previdenciária (item 16 da Decisão à fl. 144). O lançamento anterior foi anulado pela impossibilidade de corrigi-lo face ter sido lançado com valores menores do que o devido.**

O lançamento é forma, sendo o ato de aplicação material da norma de incidência. Apesar de ser forma, exteriorização, reflete o conteúdo da norma de incidência tributária, o fato gerador. A falha na exteriorização do lançamento é um vício formal, por seu turno, o erro quanto ao conteúdo irá traduzir um vício material.

Como é cediço, são componentes do ato administrativo: a competência, a forma, a finalidade, o motivo e o objeto. Ao lavrar um ato administrativo, a autoridade pode falhar em algum desses elementos; dessa maneira, a distinção, entre os componentes do ato, é relevante para fins de determinação dos efeitos que o vício nos elementos geram.

Da leitura do acórdão paradigma, extrai-se que ele discorreu acerca da análise sobre a natureza do vício reconhecido em um lançamento substituído, devido a incorreção de correção de valores que foram lançados a menor que os realmente devidos.

Conforme transcrito anteriormente, no paradigma, consta expressamente que a Delegacia Regional de Julgamento mencionou que a nulidade do lançamento ocorrera por vício formal. Assim, são tecidas considerações doutrinárias, ao longo do paradigma, a respeito das distinções entre as consequências da ausência de motivo e de motivação, apenas corroborando a caracterização do vício como formal, sem aprofundar na questão atinente aos fatos.

Por outro lado, observa-se que o acórdão vergastado trata da seguinte situação:

2. Da cobrança de IR Fonte

De plano, chama atenção o fato de que o Auto de Infração de **IRFonte foi emitido genericamente e como reflexo da glosa de despesas.**

No TVF **a motivação** dessa autuação foi feita de forma **bem singela e dirigida a apenas três pagamentos dentro do item 3.1.2** Outras Despesas Não Comprovadas

(vide parte sublinhada do relatório), quais sejam: R\$ 210.000,00 por serviços não comprovados objeto de nota fiscal emitida 1445, datada de 29.03.2012 e emitida pela empresa I.F. Revestimentos Industriais Ltda. e despesas com Telefone, respectivamente nos valores de R\$ 42.560,00 e R\$ 35.794,03, que também foram glosadas pela falta de comprovação.

Quanto aos demais valores que integraram a base de cálculo do IRFonte ora exigido, salta aos olhos a ausência de motivação ou fundamentação. (...).

A motivação dos **fatos e do direito**, em se tratando de lançamento tributário de ofício, constitui medida essencial para que tanto o contribuinte quanto o julgador possam compreender a acusação e avaliar a procedência ou não da autuação perante o caso concreto, sob pena de nulidade do ato administrativo.

Dessa forma, com exceção dos 3 (três) valores acima referidos, **e diante do apontado vício material de inexistência de motivação e fundamentação, considero nula a cobrança do IRFonte sobre os demais montantes.**

Cumprе salientar que, no acórdão de segunda instância, há referência à ausência **de motivação e fundamentação**, podendo se depreender que foram lançados valores que integram a base de cálculo sem qualquer lastro que lhe desse sustentação, **seja fática ou jurídica**.

O presente caso concreto em nada se aproxima da situação descrita no paradigma, que trata de lançamento de valores a menor, como dito alhures. Assim, não há similitude fática entre o mencionado julgado e o acórdão recorrido, motivo pelo qual não se mostra possível identificar a divergência jurisprudencial suscitada.

Portanto, voto em não conhecer do recurso nessa parte.

2. Pressupostos para caracterização do pagamento sem causa na exigência do IR fonte

Conheço do recurso, pois se encontra tempestivo e presentes os demais pressupostos de admissibilidade.

Conforme relatado, a foi admitida para rediscussão a matéria relativa aos **pressupostos para caracterização do pagamento sem causa na exigência do IR fonte**.

O Termo de Verificação Fiscal assim tratou do tema:

3.1.2- Outras Despesas Não Comprovadas

Conforme descrito no item Auditoria do presente **Termo de Verificação Fiscal**, constatamos que **a fiscalizada deixou de comprovar a efetividade das despesas relativas à nota fiscal nº 1445, datada de 29.03.2012**, emitida pela empresa I.F. Revestimentos Industriais Ltda, no valor de R\$ 210.000,00, cujos serviços discriminados no corpo da **nota fiscal** se refere à supervisão e consultoria técnica, no valor de R\$ 105.000,00 e argamassa preparada à base de epox, no valor de R\$ 105.000,00, registradas na conta contábil 610- Serviços Prestados Pessoa Jurídica.

Constatamos ainda que a fiscalizada deixou de apresentar a documentação comprobatória das despesas lançadas na conta contábil 1093- Despesas com Telefone, nos valores de R\$ 42.560,00, contabilizado em 02.06.2012 e R\$ 35.794,03, contabilizado em 26.11.2012. (...).

Neste sentido, os valores das despesas acima relacionados, cuja efetividade a fiscalizada não logrou comprovar, serão glosados para efeito de apuração do Lucro Real e conseqüente tributação do IRPJ e da CSLL.

Por outro lado, **examinando os lançamentos contábeis a débito relativos às citadas despesas não comprovadas, verificamos que tiveram como contrapartida**

lançamentos a crédito da conta caixa, cujo histórico se refere a pagamentos de despesas lançadas nas referidas contas.

A falta de comprovação de despesas contabilizadas e lançadas a crédito do caixa como pagamentos efetuados, caracterizam-se como pagamentos sem causa/operação não comprovada. Dessa forma verificamos que a fiscalizada incorreu na hipótese prevista no parágrafo primeiro do artigo 674 do RIR/99 (Lei 8.981/95, artigo 61, § 1º), ficando sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%.

A Recorrente alega, em síntese, no tocante aos referidos pagamentos, que ficou **demonstrada a ausência de comprovação dos serviços correspondentes**, de modo que fica configurada a hipótese de incidência do imposto na fonte, nos termos do art. 61 da Lei 8.981/95, regulamento pelo art. 674 do RIR/99.

Não obstante o sustentado pela Procuradoria, entendo que não merece reparos a decisão recorrida, razão pela qual a mantenho por seus próprios fundamentos, nos termos abaixo transcritos:

Especificamente para os valores enquadrados no item 3.1.2 (Outras Despesas Não Comprovadas), a bem da verdade é que a fiscalização não se ateve aos pressupostos fáticos que permitiriam a cobrança do IRFonte, confundindo a hipótese de glosa descumprimento do artigo 299 do RIR/99 com pagamento sem causa, o que não tem como prevalecer.

De fato, a hipótese normativa do IRFonte sobre pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, na forma prevista no artigo 674 do RIR/99, consiste, em um primeiro momento, da prova do efetivo pagamento e, mais ainda, que este pagamento tenha sido feito sem identificação do destinatário e sem nenhuma causa jurídica, sem o que não pode haver a incidência deste tributo, sob pena de flagrante ofensa ao disposto nos artigos 113, §1º e 114 do CTN3

A fiscalização, porém, não demonstrou **nem a ocorrência efetiva de pagamentos e muito menos que os serviços não teriam sido prestados pelas empresas emitentes das notas fiscais que suportaram os dispêndios.**

O que ocorreu, na verdade, foi uma presunção, sem base em lei (e, portanto, ilegal) de que a **glosa pela não comprovação por si só já seria suficiente para enquadrar a operação como sem causa.**

A glosa da despesa, porém, não constitui fato gerador do IRFonte em questão.

Uma coisa é a não comprovação dos requisitos para fins de dedução dos dispêndios, fato que enseja a glosa da dedução do gasto; outra coisa é a ausência de causa ou da operação propriamente dita, o que nunca foi colocada em xeque pela autoridade fiscal autuante.

Para valer sua tese de incidência de IRFonte em relação aos três pagamentos reportados, a fiscalização deveria ter cumprido seu ônus de comprovar cabalmente que houve pagamento sem possibilidade de rastreamento do beneficiário da renda, o que nunca ocorreu.

Sem a demonstração cabal de que a Recorrente de fato **entregou recursos a estranhos sem nenhuma causa**, não há como a norma de responsabilidade tributária na fonte produzir efeitos.

Diante do exposto, voto em conhecer parcialmente do Recurso Especial quanto aos **pressupostos para caracterização do pagamento sem causa na exigência do IR fonte**, e, na parte conhecida, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz.

Voto Vencedor

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti – Redator Designado.

Em que pese o muito bem articulado voto da Relatora, peço-lhe licença para dissentir quanto à temática da caracterização do pagamento sem causa na exigência do IR fonte.

Isso porque, entendeu a Relatora que o Fisco teria se valido de uma espécie de presunção, sem base em lei (e, portanto, ilegal). de que a glosa pela não comprovação por si só já seria suficiente para enquadrar a operação como sem causa.

Não vejo tenha sido dessa forma.

Consoante se extrai do relatório fiscal, o contribuinte deixou de comprovar diversas despesas contabilizadas a esse título, seja pela não apresentação da correspondente documentação, seja pela não comprovação da sua efetividade, o que motivou a glosa desses valores na apuração do Lucro Real, impactando no IRPJ e na CSLL devidos.

Ato contínuo, o autuante identificou, examinando os lançamentos contábeis a débito relativos às citadas despesas não comprovadas, que tais valores tiveram como contrapartida lançamentos a crédito na conta caixa, cujo histórico se referiram a pagamentos daquelas despesas contabilizadas.

Ou seja, ainda identificou pagamentos efetuados relacionados a essas mesmas despesas não comprovadas, o que equivale a dizer, sem sombra de dúvidas, tratem-se de pagamentos sem causa (comprovada) ou à beneficiário não identificado, nos casos em que sequer houve a apresentação da correspondente documentação que desse lastro ao lançamento contábil. Confira-se o texto legal.

Lei 8.981/95.

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.](#)

[...]

Veja-se, com isso, que o Fisco não se utilizou de presunção em relação às despesas glosadas por falta de comprovação, na medida em que efetivamente identificou a contabilização de pagamentos a elas relacionados.

Perceba-se que não estamos a falar de despesas identificadas/comprovadas que foram reputadas indedutíveis em função, por exemplo, de sua não necessidade. Nesses casos, há a comprovação da despesa e, por óbvio, o seu eventual pagamento tem, em tese, causa determinada e beneficiário identificado. Não é, definitivamente, o caso dos autos.

Da mesma forma, não estamos a tratar de situação em que se é glosada determinada despesa e/ou custo por falta de sua comprovação, mas que, em relação a ela, não se identificou pagamento contabilizado.

Nesse sentido, não vejo reparos no lançamento neste particular.

Forte no exposto, VOTO por DAR provimento ao recurso quanto a esta matéria.
(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti