



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.722233/2011-13
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-006.139 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 07 de junho de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS - AMBEV

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2001

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO DEMONSTRADA. IMPOSSIBILIDADE. IRRF. APLICAÇÕES FINANCEIRAS. ÔNUS DA PROVA. DIREITO CREDITÓRIO.

Não se conhece de recurso especial quando a divergência jurisprudencial não resta demonstrada. Não verifica a divergência jurisprudencial quando a aplicação do racional constante do precedente apontado como paradigma não seja capaz de levar à reforma da decisão manifestada pelo acórdão recorrido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial. Votou pelas conclusões a conselheira Andréa Duek Simantob.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Luis Henrique Marotti Toselli, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Alexandre Evaristo Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional em face do acórdão 1402-003.903, proferido pela Segunda Turma Ordinária desta Câmara, na sessão de julgamento de 15 de maio de 2019, assim ementado e decidido:

Acórdão recorrido 1402-003.903

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2001

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada de provas hábeis, da composição e existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa, na forma do que dispõe o artigo 170 do CTN. Comprovada a regularidade exigida, o direito creditório há que ser reconhecido na parte inconteste.

DEDUÇÃO DE IRRF. APLICAÇÕES DE RENDA FIXA. OPERAÇÕES DE SWAP.

Não subsiste a glosa de deduções decorrente do mero confronto entre os rendimentos informados pelas fontes pagadoras em DIRF e aqueles declarados pela pessoa jurídica em DIPJ, sem intimação ao sujeito passivo para esclarecimento das divergências que seriam esperadas em razão dos diferentes regimes de reconhecimento contábil dos rendimentos e de retenção do imposto pelas fontes pagadoras.

Acordam os membros do colegiado, i) por unanimidade de votos: i.i) rejeitar as preliminares; i.ii) dar provimento ao recurso voluntário relativamente às retenções sobre juros sobre o capital próprio em litígio; e ii) por voto de qualidade, dar provimento ao recurso voluntário relativamente às retenções sobre rendimentos de renda fixa, vencido o Relator acompanhado por Marco Rogério Borges, Leonardo Luis Pagano Gonçalves e Evandro Correa Dias, sendo designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

A Fazenda Nacional questiona o acórdão recorrido sob o aspecto do “ônus da prova quanto à liquidez e certeza do crédito tributário indicado à compensação”.

No caso, o **voto vencedor** do acórdão recorrido entendeu que a autoridade autuante não reuniu motivação suficiente para restringir a dedução do IRRF.

No procedimento fiscal então desenvolvido, o voto vencedor afirma que a autoridade fiscal “se limitou a intimar o sujeito passivo a apresentar os comprovantes de retenção emitidos pelas fontes pagadoras no período correspondente, apesar de já ter constatado que as receitas correspondentes às retenções confirmadas em DIRF não teriam sido oferecidas integralmente à tributação, dados os valores informados na ficha 06 A, linhas 21, 23 e 25 da DIPJ 2002.” (grifamos)

Em seguida, referido voto observa que, no caso de retenções verificadas sob código de receita 5273, é comum haver um descasamento entre o momento em que o rendimento

decorrente de aplicações financeiras é reconhecido como receita e tributado pelo IRPJ e aquele em que ocorre a retenção do IRRF, sendo que, no caso, a fiscalização não intimou o sujeito passivo especificamente a comprovar que o IRRF deduzido no ano-calendário corresponderia a rendimentos reconhecidos contabilmente naquele ano ou em períodos anteriores.

A Fazenda Nacional questiona tal ônus da prova, afirmando que “*o ônus da prova do fato constitutivo do seu direito incumbe ao autor. Aplicada ao contexto da compensação tributária, tem-se que compete ao contribuinte produzir a prova da certeza e liquidez do crédito que alega ter perante o Fisco.*”

Sustenta a Fazenda Nacional:

(...)

No que toca à regra de ônus probatório, o acórdão recorrido divergiu dos acórdãos paradigmas a seguir listados. O primeiro precedente, aliás, foi expressamente citado no voto vencido do acórdão ora atacado, tendo seu entendimento sido mantido posteriormente em sede recursal pela Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais. Confira:

Processo n.º 13819.003076/99-09

Recurso n.º 164488 Voluntário

Matéria IRPJ

Acórdão n.º 103-23.579

(...)

Este entendimento restou mantido pela Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais, que negou provimento ao recurso especial do contribuinte, no acórdão **9101-001.959 – 1ª Turma**.

Existe, portanto, identidade fática entre o acórdão recorrido e o citado paradigma. Enquanto a e. Turma a quo, superando as regras probatórias atinentes ao ônus probatório do contribuinte, desconstituiu a glosa de deduções, o acórdão paradigma, atento aos aspectos processuais e procedimentos incidentes, em caso tudo similar, entendeu que a prova do indébito tributário, fato jurídico a dar fundamento ao direito de repetição ou à compensação, compete ao sujeito passivo que teria efetuado o pagamento indevido ou maior que o devido.

Com efeito, o acórdão atacado afirmou: “a contribuinte poderia demonstrar a regularidade de seu procedimento apresentando prova documental de que o IRRF deduzido no ano-calendário 2002 corresponderia a rendimentos reconhecidos contabilmente naquele ano ou em períodos anteriores. Todavia, este ônus somente lhe incumbiria em caso de omissão ante regular intimação neste sentido durante o procedimento fiscal de análise das compensações declaradas.”

O acórdão paradigma, a seu turno, entendeu em sentido diametralmente oposto, em caso de notória similaridade fática:

No caso em questão, para ter reconhecido o indébito tributário relativo ao saldo negativo do IRPJ, composto basicamente por retenções de imposto incidente sobre rendimentos de aplicações financeiras, a recorrente, deveria ter feito a prova hábil de que os rendimentos informados nas DIRF, e que teriam originado as retenções, foram devidamente tributados no 1º Trimestre de 1999 ou nos anos-calendário anteriores, mas não o fez. Limitou-se a alegar sem qualquer

tipo de prova que "A Administração não comprovou que o resultado tributável da recorrente no ano de 1999 não teria sido corretamente apurado."

Pelas palavras da DRJ fica mais claro ainda a inércia do contribuinte em produzir a prova esperada:

"(...) cumpre ratificar o indeferimento do direito creditório invocado, fundado no saldo negativo do IRPJ do 1º trimestre de 1999, partindo-se do pressuposto de que o ônus da prova do indébito tributário é do sujeito passivo, e que o contribuinte: (i) deixou de proceder à adequada instrução dos pedidos de restituição e compensação; (ii) não atendeu adequadamente à intimação de fls. 280/281, na qual foi devidamente identificada a documentação hábil ao reconhecimento do indébito tributário invocado; e (iii) sequer, na manifestação de inconformidade, buscou constituir as provas necessárias da regular contabilização e oferecimento à tributação dos rendimentos sobre aplicações financeiras, que teriam dado origem às retenções integrantes do saldo negativo de IRPJ em questão."

Há clara divergência jurisprudencial acerca do alcance e da incidência do art. 373, I, do Código de Processo Civil, bem como do artigo 274, do RIR/1999, então vigente.

Logo, estando demonstrada a divergência jurisprudencial **diante dos acórdãos paradigmas em anexo**, encontram-se presentes os requisitos de admissibilidade do recurso especial, consoante o disposto no art. 67, do RI-CARF.

(...)

Em 11 de outubro de 2019, Presidente de Câmara deu seguimento ao recurso especial, nos seguintes termos:

(...)

5. Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente **logrou êxito** em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, como a seguir demonstrado (destaques do original transcrito):

“Ônus da prova quanto à liquidez e certeza do crédito tributário indicado à compensação”

Decisão recorrida:

DEDUÇÃO DE IRRF. APLICAÇÕES DE RENDA FIXA. OPERAÇÕES DE SWAP.

Não subsiste a glosa de deduções decorrente do mero confronto entre os rendimentos informados pelas fontes pagadoras em DIRF e aqueles declarados pela pessoa jurídica em DIPJ, sem intimação ao sujeito passivo para esclarecimento das divergências que seriam esperadas em razão dos diferentes regimes de reconhecimento contábil dos rendimentos e de retenção do imposto pelas fontes pagadoras.

Acórdão paradigma nº 103-23.579, de 2008:

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

A prova do indébito tributário, fato jurídico a dar fundamento ao direito de repetição ou à compensação, compete ao sujeito passivo que teria efetuado o pagamento indevido ou maior que o devido.

[...].

No caso em questão, para ter reconhecido o indébito tributário relativo ao saldo negativo do IRPJ, composto basicamente por retenções de imposto incidente sobre rendimentos de aplicações financeiras, a recorrente, deveria ter feito a prova hábil de que os rendimentos informados nas DIRF, e que teriam originado as retenções, foram devidamente tributados no 1º Trimestre de 1999 ou nos anos-calendário anteriores, mas não o fez. Limitou-se a alegar sem qualquer tipo de prova que *“A Administração não comprovou que o resultado tributável da recorrente no ano de 1999 não teria sido corretamente apurado”*.

Pelas palavras da DRJ fica mais claro ainda a inércia do contribuinte em produzir a prova esperada:

“(...) cumpre ratificar o indeferimento do direito creditório invocado, fundado no saldo negativo do IRPJ do 1º trimestre de 1999, partindo-se do pressuposto de que o ônus da prova do indébito tributário é do sujeito passivo, e que o contribuinte: (i) deixou de proceder à adequada instrução dos pedidos de restituição e compensação; (ii) não atendeu adequadamente à intimação de fls. 280/281, na qual foi devidamente identificada a documentação hábil ao reconhecimento do indébito tributário invocado; e (iii) sequer, na manifestação de inconformidade, buscou constituir as provas necessárias da regular contabilização e oferecimento à tributação dos rendimentos sobre aplicações financeiras, que teriam dado origem às retenções integrantes do saldo negativo de IRPJ em questão.”

Não há trecho do voto condutor correspondente a essa matéria.

6. Com relação a essa matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

7. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *não subsiste a glosa de deduções decorrente do mero confronto entre os rendimentos informados pelas fontes pagadoras em DIRF e aqueles declarados pela pessoa jurídica em DIPJ, sem intimação ao sujeito passivo para esclarecimento das divergências que seriam esperadas em razão dos diferentes regimes de reconhecimento contábil dos rendimentos e de retenção do imposto pelas fontes pagadoras*, o **acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 103-23.579, de 2008) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que, *para ter reconhecido o indébito tributário relativo ao saldo negativo do IRPJ, composto basicamente por retenções de imposto incidente sobre rendimentos de aplicações financeiras, a recorrente, deveria ter feito a prova hábil de que os rendimentos informados nas DIRF, e que teriam originado as retenções, foram devidamente tributados no 1º Trimestre de 1999 ou nos anos-calendário anteriores, mas não o fez*.

8. Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização da divergência de interpretação suscitada**.

O sujeito passivo apresentou contrarrazões em que questiona a admissibilidade do recurso – por ausência de demonstração de qual a legislação que estaria sendo interpretada de

forma divergente, bem como por ausência de demonstração de divergência jurisprudencial, eis que, segundo alega, *“ao contrário do presente caso, em que não houve intimação específica ao sujeito passivo para esclarecimento das divergências que seriam esperadas em razão dos diferentes regimes de reconhecimento contábil dos rendimentos e de retenção do imposto pelas fontes pagadoras, no caso do acórdão paradigma houve a devida intimação”*. Questiona também o mérito do recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

Admissibilidade recursal

O recurso especial é tempestivo. Passo a examinar os demais requisitos para a sua admissibilidade.

Nesse ponto, observo que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) é instância especial de julgamento com a finalidade de proceder à uniformização da jurisprudência do CARF. Desse modo, a admissibilidade do recurso especial está condicionada ao atendimento do disposto no artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF 343/2015, merecendo especial destaque a necessidade de se demonstrar a divergência jurisprudencial, *in verbis*:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

(...)

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

Destaca-se que o alegado dissenso jurisprudencial se estabelece em relação à interpretação das normas, devendo, pois, a divergência, se dar em relação a questões de direito, tratando-se da mesma legislação aplicada a um contexto fático semelhante. Assim, se os acórdãos confrontados examinaram normas jurídicas distintas, ainda que os fatos sejam semelhantes, não há que se falar em divergência de julgados, uma vez que a discrepância a ser configurada diz respeito à interpretação da mesma norma jurídica.

Por outro lado, quanto ao contexto fático, não é imperativo que os acórdãos paradigma e recorrido tratem exatamente dos mesmos fatos, mas apenas que o contexto tido como relevante seja de tal forma semelhante que lhe possa (hipoteticamente) ser aplicada a mesma legislação. Desse modo, um exercício válido para verificar se se está diante de genuína divergência jurisprudencial é verificar se a aplicação, ao caso dos autos, do racional constante do paradigma, seria capaz de levar à alteração da conclusão a que chegou o acórdão recorrido.

No caso dos autos, o voto vencedor do acórdão recorrido entendeu, em síntese, que a autoridade autuante não poderia ter se limitado a intimar o sujeito passivo a apresentar os comprovantes de retenção de IRRF sobre aplicações financeiras em situação em que já tinha constatado que as receitas correspondentes às retenções confirmadas em DIRF já não tinham sido oferecidas integralmente à tributação (dados os valores informados na ficha 06 A, linhas 21, 23 e 25 da DIPJ.”

Em tal situação, considerando que no caso de retenções verificadas sob código de receita 5273 é comum haver um descasamento entre o momento em que o rendimento decorrente de aplicações financeiras é reconhecido como receita e tributado pelo IRPJ e aquele em que ocorre a retenção do IRRF, o voto entendeu que a fiscalização deveria ter intimado o sujeito passivo especificamente a comprovar que o IRRF deduzido no ano-calendário corresponderia a rendimentos reconhecidos contabilmente naquele ano ou em períodos anteriores, o que não o fez.

O acórdão **103-23.579**, apontado como paradigma, tratou do ônus da prova para a compensação de IRRF, mas em um contexto em que a argumentação do sujeito passivo centra-se na afirmação de que, como apurou prejuízo fiscal e este já teria sido tacitamente homologado, bastaria a prova de que as retenções foram efetivamente realizadas, para que se reconhecesse o indébito tributário relativo ao saldo negativo do IRPJ daquele ano.

Foi nesse contexto que o voto condutor do acórdão 103-23.579 afirmou a inércia do contribuinte na produção de prova do seu direito creditório, *in verbis*:

No caso em questão, para ter reconhecido o indébito tributário relativo ao saldo negativo do IRPJ, composto basicamente por retenções de imposto incidente sobre rendimentos de aplicações financeiras, a recorrente, deveria ter feito a prova hábil de que os rendimentos informados nas DIRF, e que teriam originado as retenções, foram devidamente tributados no 1º Trimestre de 1999 ou nos anos-calendário anteriores, mas não o fez. Limitou-se a alegar sem qualquer tipo de prova que "A Administração não comprovou que o resultado tributável da recorrente no ano de 1999 não teria sido corretamente apurado".

Pelas palavras da DRJ fica mais claro ainda a inércia do contribuinte em produzir a prova esperada:

"(...) cumpre ratificar o indeferimento do direito creditório invocado, fundado no saldo negativo do IRPJ do 1º trimestre de 1999, partindo-se do pressuposto de que o ônus da prova do indébito tributário é do sujeito passivo, e que o contribuinte: (i) deixou de proceder à adequada instrução dos pedidos de restituição e compensação; ao não atendeu adequadamente à intimação de fls. 280/281, na qual foi devidamente identificada a documentação hábil ao reconhecimento do indébito tributário invocado; e (iii) sequer, na manifestação de inconformidade, buscou constituir as provas necessárias da regular contabilização e oferecimento à tributação dos rendimentos sobre aplicações financeiras, que teriam dado origem às retenções integrantes do saldo negativo de IRPJ em questão."

Assim, nego provimento em relação ao mérito.

A aplicação do racional do voto condutor do acórdão 103-23.579 não leva necessariamente à alteração da conclusão a que chegou o acórdão recorrido, em especial porque o recorrido está pautado essencialmente no descasamento entre a retenção do IRRF e o oferecimento das respectivas receitas à tributação e o paradigma nada afirma sobre essa questão. A decisão do paradigma considera trata do ônus da prova do oferecimento das receitas à tributação em contexto de apuração de prejuízo fiscal no mesmo calendário e potencial revisão dessa apuração por ocasião da análise da restituição do IRRF.

Assim, da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, compreendo que a Recorrente **não logrou êxito** em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.

Ante o exposto, oriento meu voto para não conhecer do recurso especial.

Observe, por fim, que a Fazenda menciona no recurso especial que traz paradigmas anexos e em algumas passagens faz menção aos paradigmas (no plural), mas não há anexos ao recurso. Como se pode depreender dos trechos transcritos no relatório *supra*, a petição de recurso especial traz, efetivamente, no trecho relativo à demonstração da divergência jurisprudencial, abordagem da ementa e de trechos do acórdão **103-23.579**, havendo apenas uma menção exclusivamente ao número de um outro precedente, o acórdão **9101-001.959**, sem que se tenha transcrito a ementa desse julgado ou qualquer trecho de seu teor -- e na verdade o 9101-001.959 foi proferido nos mesmos autos do acórdão **103-23.579**, apenas confirmando tal julgado, e tratando das mesmas questões, portanto.

Diante dessa situação, o despacho de admissibilidade ignora a menção ao acórdão 9101-001.959 e, de fato, o artigo 67 do Anexo II ao RICARF exige a cópia do inteiro teor dos acórdãos ou reprodução do trecho da ementa em questão:

Art. 67. (...)

§ 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

§ 10. Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União.

~~§ 11. As ementas referidas no § 9º poderão, alternativamente, ser reproduzidas no corpo do recurso, desde que na sua integralidade.~~

§ 11. As ementas referidas no § 9º poderão, alternativamente, ser reproduzidas, na sua integralidade, no corpo do recurso, admitindo-se ainda a reprodução parcial da ementa desde que o trecho omitido não altere a interpretação ou o alcance do trecho reproduzido. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

Assim, compreendo que, uma vez não admitido o recurso especial com base no paradigma **103-23.579**, não é caso de se devolver os autos para exame de admissibilidade complementar, ante a ausência de preenchimento dos *requisitos formais mínimos* para que o acórdão **9101-001.959** pudesse ser tratado como paradigma.

Assim, não conheço do recurso especial.

Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto para não conhecer do recurso especial.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano