



**Processo nº** 10980.016846/2007-11  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9202-011.052 – CSRF / 2<sup>a</sup> Turma  
**Sessão de** 26 de outubro de 2023  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** ANTECIPA ASSES PLANEJ E CONSULTORIA ADMINISTRATIVA LTDA.

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

Ano-calendário: 2002, 2003

**RECURSO ESPECIAL. SIMILITUDE FÁTICA. CONCEITO.**

Similitude fática quer dizer identidade de elementos sensíveis que preenchem a hipótese a incidir sob o caso concreto, identidade de fato jurígeno sem quaisquer acidentes. Caso a hipótese normativa, descontada a zona de penumbra, ilumine a mesma realidade fática, estamos ante casos que guardam similitude fática.

**RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL PARA FUNDAMENTO AUTÔNOMO. NÃO CONHECIMENTO.**

Não se conhece do recurso especial que não logra demonstrar a necessária divergência jurisprudencial em relação a um dos fundamentos jurídicos autônomos que, isoladamente considerado, já seja apto a sustentar a conclusão da decisão recorrida sobre a matéria discutida.

**RECURSO ESPECIAL. REQUISITOS. ÔNUS DO RECORRENTE.**

O ônus da demonstração do cumprimento dos requisitos para interposição do especial é do recorrente, em caso de dúvida acerca de quaisquer deles o recurso não deve ser conhecido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda - Presidente

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Rizzo, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros (suplente convocado(a)), Mario Hermes Soares Campos, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim (suplente convocado(a)), Ludmila Mara Monteiro de Oliveira (suplente convocado(a)), Regis Xavier Holanda (Presidente).

## Relatório

01 - Cuida-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional em face do Acórdão nº 1201-003.826, julgado em 18/06/2020 pela C. 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção, que conheceu e deu provimento ao recurso que tratava de IRRF em decorrência de pagamentos efetuados a terceiros, pela via bancária, cuja causa a autuada foi intimada a comprovar, mediante documentação idônea, sem lograr fazê-lo, cujo IRRF não foi retido ou recolhido.

02 - A ementa do Acórdão de recurso voluntário está assim transcrita e registrado, *verbis*:

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

*Ano-calendário: 2002, 2003 IRRF.*

*INCIDÊNCIA. PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO IDENTIFICADO. NATUREZA JURÍDICA DA CAUSA DO PAGAMENTO. IRRELEVÂNCIA.*

*Uma vez identificado o beneficiário e demonstrada a ocorrência da operação, não há que se falar em incidência do IR-Fonte nos termos do artigo 61, da Lei nº 8.981/1995. Pouco importa se a causa do pagamento é ligada ou não a atividade da empresa, se são atividades comuns à determinado segmento empresarial e/ou têm relação com o objeto social constante do contrato ou estatuto social, a natureza jurídica do pagamento não tem relevância. Na prática, a hipótese de pagamento sem causa foi incluída pelo legislador para determinar se os valores recebidos pelo beneficiário estão sujeito à tributação ou se configuram mera transferência patrimonial, que se encontra fora o âmbito de incidência do IR. O legislador não colocou em pauta a licitude ou ilicitude da causa do pagamento para fins de incidência do IRRF. Logo, em se comprovando que existe uma causa ao pagamento, não se aplica a tributação do IRRF prevista no 61, §1º, da Lei nº 8.981/95, sob pena de clara violação ao artigo 3º, do CTN."*

03 – Pelo despacho de admissibilidade de e-fls. 246/257 foi dado seguimento ao recurso da Fazenda Nacional sob apenas o paradigma 2202-002.804. Para tratar do assunto a respeito da interpretação do art. 61 da Lei 8.981/95. Intimado via edital o contribuinte, não apresentou contrarrazões.

04 - O processo foi distribuído para essa C. Turma da CSRF de acordo com os termos das Portarias CARF nº 22.564/2020 e 12.202/2021 que estendeu temporariamente à essa 2ª Turma as matérias constantes do seu anexo único para processar e julgar os recursos que versem sobre as matérias da 1ª Turma da CSRF sendo esse o relatório do necessário.

## Voto

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

## Conhecimento

05 – O Recurso Especial da Fazenda Nacional é tempestivo, porém, quanto ao conhecimento, entendo melhor o debate.

06 – No paradigma nº 2202-002.804, a Fiscalização constatou significativo volume de cheques suprindo a conta Caixa, ao passo que a defesa tentou vagamente invalidar a acusação fiscal, asseverando que após a eliminação do sigilo bancário o Fisco teria meios para identificar as operações, sem trazer outros elementos além daqueles que já foram questionados pela autoridade lançadora e aqueles suscitados pela autoridade de primeira instância, de modo que a exigência restou mantida porque a contribuinte não conseguiu comprovar a efetividade da operação registrada em sua contabilidade que teria dado causa ao referido pagamento.

07 - No caso dos autos se diferencia da matéria fática das situações examinadas no paradigma vejamos de acordo com o voto da decisão recorrida:

*"Em relação especificamente à origem dos pagamentos efetuados e sua devida comprovação, a Recorrente alega que os pagamentos efetuados ao Sr. Roberto Bertholdo se tratam de mútuo. Além disso, evidencia que tal operação, inclusive, foi desconsiderada, erroneamente, pela mesma Sra. Auditora Fiscal, que não considerou, para a pessoa física acima nominada, o rendimento advindo de contratos de mútuo e tributou valores como se fossem omissões de receita, nos autos do processo administrativo fiscal registrados sob o nº 10980015126/2007-21, ou seja, está havendo duplicidade de tributação.*

*Havendo verossimilhança na alegação do Recorrente, o meu voto seria no sentido de baixar os autos em diligência para que fosse evidenciado se os valores cobrados a título de IRRF, em relação aos pagamentos efetuados ao Sr. Roberto Bertholdo, foram igualmente cobrados a título de IRPF no PTA nº 10980.015126/2007-21.*

*Entretanto, durante os debates na sessão, convenci-me da ausência de necessidade da referida diligência pelos motivos abaixo expostos."*

08 – No caso não há similitude fática entre as decisão paradigmática e a recorrida, que para conhecimento haveria necessidade de revolvimento de provas e sua revisão, considerado ato impeditivo nessa instância especial.

09 – Além disso a própria decisão recorrida traz 3 (três) fundamentos para o provimento, a) reconhecimento do beneficiário do pagamento.

10 - Outro que em tese, entende que: b) a aplicação do art. 61 da lei 8981/95 na realidade seria uma penalidade, (uma tese que talvez seja minoritária no CARF) talvez por isso a maioria da Turma acompanhou a relatora nas conclusões, tendo a relatora Ad Hoc feito uma declaração de voto a teor do art. 63§8º do RICARF que trata da hipótese do relator reproduzir no voto os fundamentos da maioria. a outra sobre o reconhecimento do beneficiário:

*"Inicialmente, destaco que, como já evidenciado em outras oportunidades, entendo que essa exigência possui caráter de penalidade, que conflita expressamente com o disposto no art. 3º do CTN."*

10 – O terceiro fundamento do voto, foi verificado que diante dos debates a relatora na época se convenceu por não baixar os autos em diligência por conta da informação de

autuação do beneficiário do pagamento no mesmo período lançado nesses autos e portanto reconheceu a existência de *bis in idem*, vejamos:

*“Nesse ponto, é importante salientar que, no caso presente caso, a Recorrente alega que os pagamentos efetuados ao Sr. Roberto Bertholdo também foram objeto de exigência de IRPF, nos autos do processo administrativo fiscal registrados sob o nº 10980015126/2007-21, ou seja, está havendo duplicidade de tributação. Compulsando os registros do Carf, verifico que na sessão do dia 12 de maio de 2016 foi proferido o acórdão de nº 2202-003.410, pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara, o qual foi relatado da seguinte forma:*

*Em breves linhas, trata-se de Auto de Infração no qual se constituiu crédito de IRPF em decorrência de acréscimo patrimonial a descoberto. Na mesma data foi lavrado Termo de Sujeição Passiva Solidária. Intimados, o Contribuinte e a Responsável Solidária impugnaram o Auto de Infração. A DRJ negou provimento às defesas, mantendo integralmente o lançamento. Insatisfeitos, o Contribuinte e a Responsável Solidária apresentaram Recurso Voluntário.*

*Feito o breve resumo, passamos ao relato pormenorizado do processo.*

*Tendo recebido ofício de juiz federal (fls. 166/168), determinando a instauração de procedimento de fiscalização em desfavor do Contribuinte Roberto Bertholdo e outros, o Delegado da Receita Federal emitiu o MPFF nº 09.01.002006007639 (fl. 2), com o objetivo de fiscalizar os lançamentos de IRPF para o período de 01/2002 a 12/2003. Em anexo ao referido ofício judicial, foram entregues à autoridade administrativa dados bancários do Contribuinte, obtido em sede de processo criminal.*

*No Termo de Início de Fiscalização (fls. 40/42), o Contribuinte foi instado a:*

*(i) comprovar a origem dos recursos depositados em contas bancárias; (ii) informar se tinha outras contas bancárias tituladas por terceiros, nos quais constasse como cotitular ou não. Ao longo dos próximos meses foram emitidos diversos Termos de Intimação, bem como o Contribuinte apresentou diversas respostas. Ainda foram emitidos MPFs complementares, que permitiram a circularização da fiscalização para outras pessoas indicadas nos depósitos ou nas respostas do Contribuinte.*

*Finalmente, em 12/11/2007, foi lavrado Auto de Infração (fls. 433/451) em desfavor do Recorrente no qual se constituiu IRPF no valor de R\$ 46.072,13 (quarenta e seis mil e setenta e dois reais e treze centavos), além de multa de juros, em decorrência de “Acréscimo Patrimonial a Descoberto”.*

*Em outras palavras, a mesma Autoridade Fiscal lavrou dois autos de infração: (i) o primeiro para cobrança do imposto sobre a renda da pessoa física, beneficiária dos pagamentos e (ii) o presente para exigência de imposto de renda retido na fonte em razão de pagamentos cuja causa não foi comprovada. Ademais, durante os debates, restou evidenciado que a lavratura do Auto de Infração para a exigência da pessoa física ocorreu antes da lavratura do auto de infração ora analisado. Não haveria como prosperar dupla exigência para um mesmo acréscimo patrimonial presumido.*

*Mais uma vez, a conclusão acima decorre da atividade interpretativa, imprescindível diante de duas proposições jurídicas que prescrevem, para uma determinada situação, duas consequências que reciprocamente se excluem. Registra-se, nesse ponto, que mesmo na hipótese em que tal exclusão não é expressamente prevista, a conclusão é de que uma repele a outra. Nesse sentido são as lições de Karl Larenz (1991)3, em que a “missão da interpretação da lei é evitar a contradição entre normas, responder a questões sobre o concurso de normas e concurso de regulações e delimitar, uma face às outras, as esferas de regulação, sempre que tal seja exigível”.*

*Desse modo, é possível afirmar que o comando do artigo 61 da Lei nº 8.981/95 já foi concebido com alcance inferior àquele decorrente da exigência prevista no art. 42 da Lei nº 9.430/96 (que fundamentou o Auto de Infração lavrado contra a pessoa física). Diante disso, o art. 61, adotado pela fiscalização como fundamento do Auto de Infração, não poderia ser aplicado cumulativamente nas autuações em que a*

*fiscalização efetua outro lançamento para exigir o imposto de quem foi beneficiado pelos pagamentos, ainda mais quando essa exigência foi anterior à lavratura do Auto de Infração que exige o IRRF da fonte pagadora.*

*Como evidenciado durante os debates, essa exigência configuraria alteração dos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento. Não fosse tal argumento o bastante, é importante trazer à discussão o caráter de penalidade dessas normas.*

(...)

*A exigência prevista no art. 61 da Lei nº 8.981/95 também evidencia o seu caráter de penalidade, uma vez que a materialidade da exigência não tem relação com acréscimo patrimonial e sim com o fato de a fonte pagadora não ter demonstrado a causa ou o beneficiário daquele pagamento. Sendo assim, o mesmo entendimento do STJ sobre o caráter de penalidade do art. 44 da Lei nº 8.541/92 deveria ser aplicado ao art. 61 da Lei nº 8.981/95.*

*Há, portanto, clara violação ao art. 3º do CTN, pois o dispositivo ora questionado estipula “consequência sancionatória para a conduta que contribui para inviabilizar a identificação da causa ou do beneficiário de pagamento realizado pela pessoa jurídica. Com essa natureza de penalidade, é impraticável o manejo da regra mediante o uso da técnica da substituição tributária” (Minatel, 2006).<sup>4</sup>*

*Tanto é assim que a jurisprudência desta Corte sumulou o entendimento no sentido de que a exigência prevista no art. 61 da Lei nº 8.981/95 está sujeita a regra decadencial prevista no art. 173, I, do CTN (Súmula Carf nº 114). Ao analisar os acórdãos subjacentes a esse entendimento, verifica-se que a inteligência da súmula levou em consideração o fato de que a essa exigência decorre necessariamente dos procedimentos de fiscalização, não sendo possível que o contribuinte antecipe a exigência que decorreria dos pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados.*

11 – Repetindo, entendo diante do voto acima transscrito que estamos diante de situações diversas, entre o acórdão recorrido e o paradigma indicado, uma em decorrência da falta de similitude fática e outra que o voto recorrido (pela sua leitura) possui três fundamentos para afastar o IRRF, sendo que o paradigma não traz o 2º e 3º fundamentos que são a questão da utilização do art. 61 da Lei 8.981/95 como penalidade e a situação fática do *bis in idem* (duplicidade do lançamento).

12 – A C. 1ª Turma da CSRF do CARF em caso de IRRF teve oportunidade de tratar do conhecimento desse paradigma sendo que transcrevo parte do voto Ac. 9101-005.879 j. 12/09/2021 em recurso da Fazenda Nacional do I. Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado:

*A situação acima é similar à examinada no segundo acórdão paradigma (2202-002.804), conforme se extrai dos seguintes excertos de seu relatório e voto: (O Conselheiro quis dizer em relação ao primeiro paradigma) destaque meu.*

*Relatório [...]*

*O lançamento do IRRF incidiu sobre pagamento a beneficiários não identificados, tendo como enquadramento legal o art.674 do RIR/99 (fl.322).*

*Segundo o Termo de Verificação Fiscal:*

*Em atendimento a Intimação feita junto ao Termo de Início, a fiscalizada apresentou os documentos discriminados de fls.11 qd (sic)14.*

*Ao analisarmos a escrituração contábil constante dos Livros Diário e Razão apresentados pela fiscalizada, verificamos que a empresa, costumeiramente, emitia*

vários cheques no mesmo dia e apresentava como contrapartida a estes lançamentos a conta "Caixa".

Com tais lançamentos, a empresa passava a ideia de que efetuava saques em suas contas-correntes para suprir seu Caixa. Acontece que, com tais lançamentos o saldo da "conta Caixa" da empresa apresentou exorbitantes valores, como por exemplo: em 2003: R\$ 1.343.024,24 (um milhão, trezentos e quarenta e três mil, vinte e quatro reais e vinte e quatro centavos); em 2004: R\$ 1.679.340,48 (um milhão, seiscentos e setenta e nove mil, trezentos e quarenta reais e quarenta e oito centavos) e em 2005: R\$ 570.484,31 (quinhentos e setenta mil, quatrocentos e oitenta e quatro reais e trinta e um centavos), conforme se comprova através das cópias dos Livros Razão dispostos no Anexo II: folhas 36 a 86 do presente processo.

Por ser bastante incomum nos dias de hoje uma empresa possuir em caixa elevados valores em espécie, esta fiscalização achou por bem intimar os gerentes do: Banco do Brasil em Dionísio Cerqueira, Bradesco em São José do Cedro/SC e do SICREDI em Capanema/PR para:

1 - Confirmar se alguns cheques selecionados de forma amostral foram pagos pelas instituições financeiras em dinheiro;

2 - Informar se os valores foram utilizados para depósitos ou outros pagamentos;

3 - Apresentar cópia da fita do caixa na parte em que consta a autenticação relativa ao pagamento dos cheques, e, no caso de os mesmos terem sido utilizados para depósitos ou outros pagamentos, apresentar cópia das autenticações respectivas com, no mínimo, três autenticações imediatamente anteriores e três autenticações imediatamente posteriores às operações relativas ao pagamento dos cheques acima relacionados.

O objetivo destas intimações era verificar se realmente a empresa estava utilizando, os- recursos, provenientes dos saques efetuados para suprir o Caixa da empresa ou se tais recursos estavam sendo utilizados para outros fins ocultos dos registros contábeis. [...]

Cientificada da exigência fiscal, a interessada apresentou junto à IRF de Dionísio Cerqueira/SC, sua impugnação (fls.327 a 350), que a seguir se resume:

- Do Auto de Infração - que o Auto descreve os fatos motivo da lavratura como sendo, pagamentos a beneficiários não identificados, caracterizando omissão de receita, incidindo os impostos de lei, bem como o reajustamento da base de cálculo e multa qualificada; fato gerador corresponde aos períodos de jan/2003 a dez/2005;

- Preliminarmente / Do pagamento a beneficiário não identificado - que evidente o equívoco da autoridade fazendária, eis que a mesma afirma ter identificado no auto de infração os beneficiários, senão vejamos: ",

..Ao analisarmos estes cheques verificamos que vários deles foram emitidos nominalmente a diversas pessoas que não têm relação gerencial ou administrativa com a fiscalizada..."

- assim, é inofismável que foram identificados os beneficiários, razão pela qual é nulo de pleno direito o presente auto de infração; [...]

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

Em seu recurso o recorrente vagamente tenta invalidar a linha de argumentação esboçada pela autoridade recorrida. Entretanto, o recorrente não traz outros elementos além daqueles que já foram questionados pela autoridade lançadora e aqueles suscitados pela autoridade de primeira instância.

*No caso do numerário saído do CAIXA não há presunção, mas sim a efetiva certeza de que pagamento foi realizado, de que foi subtraída a quantidade de numerário existente naquela conta, não podendo se falar de presunção, e sim de falta de apresentação da documentação relativa à operação o que permite, sem a menor sombra de dúvidas o enquadramento como pagamento sem causa e a beneficiário não identificado.*

*Ora, quem tem que mostrar o comprovante do pagamento é a empresa que fez o lançamento a crédito da conta CAIXA, ao fisco cabe analisar o referido documento e na sua ausência taxá-lo como não comprovado, não identificado. [...]*

*Neste segundo paradigma os pagamentos foram identificados pela fiscalização a partir da constatação de que vários cheques emitidos, que foram registrados como suprimento de caixa, correspondiam, na verdade, a cheques compensados em face de pagamentos a terceiros, não registrados contabilmente. Também aqui não se vislumbra sequer a identificação dos beneficiários, apesar da alegação da contribuinte no sentido de que alguns cheques continham a identificação nominal do beneficiário, o que, todavia, por si só não serviria para tal identificação.*

*Diante deste quadro, nos dois casos, a fiscalização imputou a ocorrência de pagamento a beneficiário não identificado e/ou sem causa, dada a ausência de comprovação das respectivas operações pelo Fisco, sendo mantidas as autuações pelos colegiados de segunda instância nestes termos, sem cogitar da necessidade de aprofundamento da fiscalização pela autoridade fiscal.*

*(...)*

*O caso dos autos se diferencia faticamente das situações examinadas no paradigma na medida em que a própria contribuinte reconheceu contabilmente os pagamentos mediante saída (crédito) na conta Caixa e quitação de dívidas com terceiros (fornecedores). Ou seja, estariam, em princípio, identificados os beneficiários, embora a contribuinte não tenha apresentado os comprovantes da operação, seja quanto à origem das dívidas, seja quanto à quitação.*

13 – Entendo que diante da situação fática constante do acórdão recorrido ser diversa e a falta de análise desses segundos e terceiros fundamentos que são o uso do IRRF como penalidade e principalmente a duplidade ou *bis in idem* no lançamento do IRPF, é que não pode ser conhecido o presente recurso. Portanto, voto pelo não conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional.

## **Conclusão**

14 – Portanto, pelo exposto, não conheço do recurso da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Rizzo

