



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11030.721107/2012-04
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-010.938 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 10 de novembro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COMBI PARTICIPACOES LTDA

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

Ano-calendário: 2010

PAF. RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA.

Para que o recurso especial seja conhecido, é necessário que a recorrente comprove divergência jurisprudencial, mediante a apresentação de Acórdão paradigma em que, enfrentando questão fática equivalente, a legislação tenha sido aplicada de forma diversa.

Hipótese em que a decisão apresentada a título de paradigma trata de questão fática diferente daquela enfrentada no Acórdão recorrido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Marcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 1201-002.699**, de 22/01/2019 (fls. 470/478),

proferida pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF/MF, que deu provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

Auto de Infração

O processo trata de Auto de Infração (fls. 3/7) que exige Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), na alíquota de 35%, relativo a 31/12/2010, sob a alegação de que a empresa teria efetuado pagamentos a beneficiários não identificados.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (TVF, de fls. 8/12), a contribuinte foi intimada a apresentar, entre outros elementos, documentação que serviu de base para o lançamento efetuado no dia 31/12/2010 a crédito da “conta Caixa” (1.1.1.01.001) e a débito da “conta Cheques Pré-datados” (1.1.3.01.001), no valor de R\$ 6.011.325,33. A capitulação legal aplicada foi a dos arts. 674 e 675, do RIR/1999.

Em sua resposta ao referido termo informou que *"não será possível apresentar a documentação que embasa os registros contábeis efetuados, em 2010, na conta contábil 1.1.3.01.001 cheques pré-datados, conforme solicitado"*. E continua em sua resposta afirmando que: *"Referidos valores, em cheques pré-datados, diga-se, chegaram até a Intimada, através da distribuição de lucros das empresas do Grupo Bianchini, que são suas controladas."*

Alega ainda que *"Por outro lado, vale dizer, também não é possível elaborar um demonstrativo dos cheques que compõem o saldo da conta citada, visto que as empresas não possuíam controle destes cheques."* Dessa forma, a contribuinte não apresentou qualquer comprovação relativa ao valor que deu saída da conta caixa no dia 31/12/2010.

Como tal saída ou pagamento **não teve seu beneficiário identificado através de documentação probatória, considera-se tal saída como pagamento a beneficiário não identificado e, portanto, sujeito ao IRRF de 35% sobre a base de cálculo reajustada**, conforme demonstrado abaixo:

Data do pagamento	Valor Pago	Base de Calcul Reajustada	IR devido
31/12/2010	6.011.325,33	9.248.192,82	3.236.867,49

Tendo sido constatada a falta de retenção do IRRF, foi efetuado o lançamento do respectivo imposto, constituindo-se o crédito tributário através de Auto de Infração.

Impugnação e Decisão de 1ª Instância

O Contribuinte foi cientificado do Auto de Infração e apresentou a Impugnação de fls. 84/92, argumentando que:

a)- jamais poderia o Fisco presumir a existência de um pagamento, sendo essencial a necessária comprovação dos desembolsos, o que nunca foi feito;

b)- não houve qualquer saída de numerário ou pagamento a beneficiário não identificado. Afirma que: *"(...) para que os administradores da empresa pudessem/possam ter uma visão real da situação financeira da mesma, a empresa optou por criar uma conta específica para os cheques pré-datados e no final de cada mês, estes eram/são somados e registrados nesta conta específica"*;

c)- desta forma, lançou a crédito, na conta contábil caixa, o montante de R\$ 6.011.325,33, cuja contrapartida foi justamente um lançamento a débito na conta cheques pré-datados, apenas como forma de ter um controle financeiro mais detalhado;

d)- sustenta que referido valor foi utilizado para pagamento das seguintes contas:

(i) em 31/12/2010, os valores de R\$ 334.751,48 e R\$ 346.335,32 para quitação de empréstimos tomados dos Srs. Cláudio José Bianchini e Maristela Bianchini, de acordo com os contratos de mútuo e recibos (fls. 118/186);

(ii) em maio/2011, adiantamento de R\$ 2.000.000,00 para futuro aumento de capital em duas empresas das quais seria sócia (R\$ 1.000.000,00 para a empresa Futura Empreendimentos Imobiliários Ltda. e R\$ 1.000.000,00 para a empresa Bianchini Empreendimentos Imobiliários Ltda.), conforme alterações contratuais de fls. 187/223;

(iii) em 05/05/2011, distribuição de dividendos aos acionistas, no montante de R\$ 3.330.238,53, conforme ata societária (fls. 109/113) e recibos que junta (fls. 224/226).

Por fim, aduz que a documentação, demonstra cabalmente que o crédito de caixa com a contrapartida na conta cheques pré-datados, bem como a comprovação do destino dos títulos, afastariam por si só o enquadramento de pagamentos a beneficiários não identificados.

A DRJ em Porto Alegre (RS), apreciou a Impugnação e, em decisão consubstanciada no Acórdão nº **10-43.739**, de 30/04/2013, (fls. 230/235), decidiu no sentido de julgar improcedente a Impugnação, para manter a exigência, sob o seguinte fundamento:

- o crédito na conta caixa indica a realização de um pagamento, salvo comprovação em contrário, a cargo da contribuinte. Os pagamentos para os quais não se comprovar o beneficiário ou a causa ficam sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte.

Recurso Voluntário

Cientificada da decisão de 1ª instância, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário de fls. 239/260, que veio a repetir os argumentos apresentados na Impugnação e contraria determinados pontos da decisão da DRJ/POA.

Decisão de 2ª Instância/CARF

Em apreciação do Recurso Voluntário, foi exarada a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 1201-002.699**, de 22/01/2019 (fls. 470/478), proferida pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF/MF, que deu provimento ao Recurso Voluntário apresentado. Nessa decisão, a Turma assentou que “A falta, então, da prova da efetiva existência de pagamentos nesse caso concreto constitui descumprimento de requisito estrutural pela autoridade fiscal responsável pelo lançamento, viciando materialmente o Auto de Infração”.

E conclui que: caracterizado o vício material no lançamento, uma vez que a incidência de imposto de renda na fonte à alíquota de 35%, prevista no artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1995, tem como pressuposto fático a efetiva comprovação, por parte do Fisco, da ocorrência de pagamento, sob pena de macular o lançamento por vício material.

Embargos de Declaração

Cientificada do Acórdão nº 1201-002.699, em 01/03/2019, a Fazenda Nacional opôs, tempestivamente, os **Embargos de Declaração** às fls. 480/481, aduzindo a Fazenda que o Acórdão de embargos incorreu em vício de **contradição**.

No Despacho de Admissibilidade de Embargos de Declaração de fls. 493/495, o Presidente da Turma, entendeu que não se confirma a contradição entre a decisão e seus fundamentos, uma vez que a classificação do descumprimento de requisito estrutural, previsto no art. 142 do CTN, como vício material, e não como vício formal, não caracteriza contradição e rejeitou os Embargos opostos.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

Cientificada da rejeição dos Embargos opostos, a Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial de divergência (fls. 497/502), apontando o dissenso jurisprudencial que visa a rediscutir o entendimento firmado pelos julgadores, trazendo a seguinte matéria para ser confrontada: **“A falha na descrição e na comprovação do fato gerador, ou seja, a contrariedade ao art. 142 do CTN gera nulidade por vício formal”**.

Defende que tendo em vista o dissídio jurisprudencial apontado, requer que seja admitido o Recurso Especial apresentado e, no mérito que seja negado provimento, para que seja reformada a decisão recorrida, para que seja anulado por vício formal, o Auto de Infração.

Para comprovação da divergência, apresentou, a título de **paradigmas** os Acórdãos n.ºs **3201-00.248 e 203-09.332**, alegando que:

- no **Acórdão recorrido** registrou provimento ao recurso voluntário para cancelar o lançamento, por insuficiência na descrição e na comprovação dos fatos geradores.

- por outro lado, nos **Acórdãos paradigmas** sinalizam que a falha na descrição e na comprovação do fato gerador, ou seja, a contrariedade ao art. 142 do CTN, gera nulidade por vício formal.

No exame de Admissibilidade do Recurso Especial, concluiu-se que os casos analisados pelo Acórdão recorrido e pelos paradigmas, são, por óbvio, quadros fáticos completamente incomparáveis, não se podendo deduzir qual o tipo de vício seria apontado pelo Colegiado paradigmático acaso se defrontasse com a situação fática bem diferenciada do recorrido e que quadros assim tão desassemelhados comprometem decisivamente a demonstração da divergência.

Posto isto, o Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção de julgamento/CARF, então, com base no Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial de fls. 505/510, **negou seguimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Agravo

Cientificada do Despacho que negou seguimento ao Recurso Especial, a Fazenda Nacional apresentou recurso de Agravo de fls. 512/514, requerendo o conhecimento e o provimento do presente agravo para que seja dado seguimento ao Recurso Especial.

O Presidente da 2ª Câmara, decidiu que não restou caracterizada divergência relativamente à matéria denominada **“A falha na descrição e na comprovação do fato gerador, ou seja, a contrariedade ao art. 142 do CTN gera nulidade por vício formal”**. No exame do Recurso Especial restou consignado que:

- destacou que o **Acórdão recorrido** teria cancelado a exigência *“por falta de prova do que estava descrito nos fatos (necessidade de existência de pagamento para caracterizar a incidência do IRRF (pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado), ou seja falta de subsunção do fato impositivo à sua hipótese de incidência”*. Esse vício foi caracterizado como de natureza material.

No **primeiro paradigma**, teria decidido pela nulidade, por vício formal, diante de *“equivoco no enquadramento legal”* e de falta de descrição da matéria tributável *“de forma completa e clara”*. No **segundo paradigma**, os fatos teriam sido descritos para o IRPJ, não havendo a indispensável descrição para o tributo (COFINS) ali exigido. O Colegiado não

entendeu a COFINS como decorrente do IRPJ. Portanto, erro na descrição dos fatos, levando à nulidade por vício formal.

A Fazenda Nacional, não concorda e assevera que existe, sim, **identidade fática** entre o caso em questão e os acórdãos paradigmas, pois em todos eles se discute sobre casos onde há violação do art. 142 do CTN, por insuficiência na descrição/comprovação dos fatos imputados à contribuinte.

No exame do Agravo, frente aos trechos reproduzidos das ementas e votos condutores dos julgados, concluiu-se por “comprovada a alegada divergência jurisprudencial. Diante de infração ao art. 142 do CTN, o Acórdão recorrido decidiu pela improcedência do lançamento, por vício material. Também diante de infração ao mesmo dispositivo legal, os paradigmas decidiram pela nulidade do lançamento, por vício formal. Conforme anteriormente destacado, não se há de atentar à circunstância que levou ao descumprimento do art. 142, mas sim à consequência jurídica daí extraída pelos acórdãos recorrido e paradigmas. Consequências divergentes, conforme demonstrado”.

Posto isto, a Presidente da CSRF/CARF, então, com base no Despacho em Agravo de fls. 517/523, ACOLHEU o Agravo e DEU seguimento ao Recurso Especial relativamente à matéria “**A falha na descrição e na comprovação do fato gerador, ou seja, a contrariedade ao art. 142 do CTN gera nulidade por vício formal**”.

Contrarrazões do Contribuinte

Devidamente cientificada do Acórdão nº 1201-002.699, em 01/03/2019, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Despacho de sua análise de Admissibilidade que lhe deu seguimento, conforme Despacho em Agravo de fls. 517/523, o Contribuinte apresentou suas contrarrazões de fls. 537 a 545 (requerendo tornar sem efeito a Petição de fls. 527/533), em resumo, requerendo que seja negado conhecimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional **tendo em vista a falta de demonstração do dissídio jurisprudencial analítico** e caso não seja este o entendimento sufragado, requer que, no mérito, seja negado seu provimento, mantendo-se a decisão recorrida, pela “falta de comprovação, por parte do Fisco, da ocorrência de pagamento a beneficiário não identificado, sem dúvida, constitui-se num vício material, que enseja o cancelamento do Auto de Infração”.

Conforme prorrogação de competência dada a esta 3ª Turma da CSRF (Portaria CARF nº 15.081, de 2020), o processo, então, foi sorteado para este Conselheiro para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator.

Conhecimento

O recurso é tempestivo, todavia entendo que não preenche os demais requisitos de admissibilidade conforme a seguir é esclarecido.

Uma análise mais acurada dos Acórdãos utilizados para paragonar a matéria, leva-me à reconsideração da admissibilidade do Recurso Especial de divergência da Fazenda Nacional. Neste caso, entendo que a Fazenda Nacional não demonstrou a existência de

divergência, uma vez que não restou comprovada similitude fática e jurídica entre o Acórdão recorrido e os Acórdãos paradigmas n.º 3201-00.248 e 203-09.332, apresentados.

Cabe ressaltar que a divergência aqui discutida é exclusivamente em relação “**a falha na descrição e na comprovação do fato gerador, ou seja, a contrariedade ao art. 142 do CTN, gera nulidade por vício formal ou material**”.

O recorrido deu provimento ao Recurso Voluntário para cancelar o lançamento, por vício material, por insuficiência na descrição e na comprovação dos fatos geradores.

Pois bem. Cotejando os arestos, entendo que, neste caso, assiste razão ao Contribuinte em suas contrarrazões, que requer o não conhecimento do Recurso Especial interposto pela Fazenda e, passo a explicar. Veja-se a ementa do **Acórdão recorrido**:

“IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. NÃO CARACTERIZADO. VÍCIO MATERIAL NO LANÇAMENTO. A incidência de imposto de renda na fonte à alíquota de 35%, prevista no artigo 61 da Lei 8.981/95, tem como pressuposto fático a efetiva comprovação, por parte do fisco, da ocorrência de pagamento, sob pena de macular o lançamento por vício material”. (Grifei)

Reproduzo a seguir trecho do Voto condutor (fl. 476):

“A falta, então, da prova da efetiva existência de pagamentos nesse caso concreto constitui descumprimento de requisito estrutural pela autoridade fiscal responsável pelo lançamento, viciando materialmente o Auto de Infração” (Grifei)

Na mesma linha, confira-se o entendimento dado pelo Colegiado no Despacho que rejeitou os Embargos de Declaração opostos pela Fazenda Nacional (fl. 494):

“(…) Dessa forma, não se confirma a contradição entre a decisão e seus fundamentos, uma vez que a classificação do descumprimento de requisito estrutural, previsto no art. 142 do CTN, como vício material, e não como vício formal, segundo entendimento da embargante, não caracteriza contradição”.

Na sequência, veja-se as ementas e trechos do voto condutor dos **Acórdãos paradigmas** n.º 3201-00.248 e 203-09.332, apresentados pela Fazenda Nacional:

Acórdão paradigma I, n.º 3201-00.248, de 10/07/2009

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 05/11/2004 a 13/11/2006

É nulo, por vício formal, o lançamento tributário quando não estiverem presentes todos os elementos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, bem como, quando se constatar confusa contextualização dos elementos de prova que visavam determinar o fato gerador da obrigação, e os que forem formalizados com erro na determinação da matéria tributável, posto que, por representar preterição de uma formalidade essencial, caracteriza-se cerceamento do direito de defesa.

A seguir, trechos reproduzidos do voto condutor:

“(…) Inexistem nos autos quaisquer demonstrativos de cálculo que evidenciem de forma clara e exata a determinação da matéria tributável, não atendendo a esse objetivo a planilha de fls. 05, a qual é omissa e inconsistente”.

“(…) Assim sendo, observa-se que como o auto de infração não descreve a matéria tributável de forma completa e clara, impedindo a compreensão do crédito tributário apurado e conseqüentemente ensejando o cerceamento do direito de defesa, logo, cumpre declarar sua nulidade, nos termos do art. 59, II; do Decreto n.º 70.235/72 c/c art. 5º, inciso LV, e art. 37, caput, da Constituição Federal”.

Acórdão paradigma II, nº 203-09.332, de 02/12/2003

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - **IMUNIDADE** - NULIDADE POR VÍCIO FORMAL - **A imprecisa descrição dos fatos, pela falta de motivação** do ato administrativo, impedindo a certeza e segurança jurídica, macula o lançamento de vício insanável, tornando nula a respectiva constituição”.

Veja-se trechos do voto condutor:

“(…) Pela independência da COFINS, os atos praticados, ou faltas cometidas, devem, obrigatoriamente, **ser descritos no auto específico da contribuição e regidos pela lei do tempo em que foram praticados**. Estas considerações preliminares são importantes, sobretudo no tocante à prova, pois "a prova" regida pelo direito substantivo há de se ater aos fatos trazidos no processo e com estes ter dependência. **Não há como tratar a COFINS como decorrente do IR porque assim não o quis o legislador**. (Grifei)

Verifica-se claramente que o **Acórdão recorrido** cancelou a exação por **falta de prova do que estava descrito nos fatos apontados**, qual seja, a necessidade de existência de pagamento para caracterizar a incidência do IRRF (pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado), caracterizando falta de subsunção do fato imponible à sua hipótese de incidência, o que levou a Turma a caracterizar o vício como sendo material: "elemento do aspecto material da hipótese de incidência", "descumprimento de requisito estrutural". Confirma-se no trecho do voto (fl. 476):

“Nesse caso concreto, a **efetiva existência de pagamento** condição necessária e suficiente para a exigência do tributo de fonte deveria ter sido certificada. Trata-se de **elemento do aspecto material da hipótese de incidência do IR** Fonte de 35% que jamais poderia ter sido desprezada.

A falta, então, da prova da efetiva existência de pagamentos nesse caso concreto constitui descumprimento de requisito estrutural pela autoridade fiscal responsável pelo lançamento, viciando materialmente o Auto de Infração”.

De outro lado, **o paradigma I** (Acórdão nº 3201-00.248), tratou de multa correspondente ao valor aduaneiro da mercadoria importada para a qual caberia a pena de perdimento. Verifica-se que toda celeuma recaiu na apuração do valor aduaneiro em uma situação atípica, em que dependeria "da identificação exata dos adquirentes de cada uma das mercadorias importadas, dentre eles a empresa arrolada como responsável solidária". O valor da base de cálculo da multa não era simplesmente o valor declarado ou valor negociado das mercadorias importadas. Tratou-se no caso de responsabilizar os clientes do contribuinte. Neste processo de tentativa de identificar a porção de responsabilidade de cada um, gerou-se "omissões e inconsistências do Auto de Infração no que se refere à determinação da matéria tributável".

Resta claro que se trata de quadros fáticos completamente incomparáveis, não se podendo deduzir qual o tipo de vício seria apontado pelo Colegiado paradigmático acaso se defrontasse com a situação fática bem diferenciada do recorrido.

Já o **paradigma II** (Acórdão nº 203-09.332), verifica-se que não tratou de prova da subsunção do fato à sua hipótese de incidência (que foi bem descrita), mas sim de erro no enquadramento legal ou erro na descrição dos fatos. Isso porque o vício decorreu de interpretação do art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996, no contexto de um lançamento de COFINS, decorrente de Ato Declaratório de suspensão de imunidade. E por esse motivo, houve também erro na descrição dos fatos. No caso, consignou-se que aquele fundamento legal diria respeito tão somente ao lançamento do IRPJ que foi lavrado em processo apartado, e não à COFINS, sendo este independente daquele. Nesse contexto, o voto condutor abraçou o entendimento de que seria imprescindível que fosse

indicado, na descrição dos fatos, os motivos que lhe formaram o convencimento. Foi diante desse quadro fático que o vício foi apontado como sendo de natureza formal.

Ressalta-se que no **recorrido** tratou-se de infração relacionada ao IRRF em que a Turma entendeu que na infração relacionada à IRRF sobre "**pagamento** sem causa ou a beneficiário não identificado", que serviu de base para o lançamento efetuado a crédito da "conta contábil Caixa (1.1.1.01.001) e a débito da conta Cheques Pré-datados (1.1.3.01.001)", ser elemento de prova como insuficiente. Portanto, como dito alhures, o vício aqui foi a falta de subsunção do fato à norma (hipótese de incidência), gerando seu cancelamento por vício material.

Por outro lado, nos **Acórdãos paradigmas**, sinalizam que, em situações dessemelhantes, houve falha na descrição e na comprovação do fato gerador, ou seja, a contrariedade ao art. 142 do CTN, gerando cerceamento do direito de defesa, nulidade por vício formal.

Portanto, por óbvio que se trata de quadros fáticos completamente incomparáveis, não se podendo deduzir ou prever qual o tipo de vício seria apontado pelos Colegiados paradigmáticos acaso se defrontasse com a situação fática bem diferenciada como a do Acórdão recorrido.

Para demonstração da divergência, entendo que seria necessário ter trazido, a título de paradigma, uma decisão em que, discutindo-se o lançamento de Imposto de Renda na Fonte por pagamento a beneficiário não identificado, registros contábeis realizados pela fiscalizada, a crédito da conta caixa, tivessem sido (a) aceitos como prova suficiente do pagamento, afastando-se a existência de qualquer vício ou, (b) pelo menos, caracterizados como prova eivada de vício formal. Contudo, pelo que se encontra acima exposto, não foi esse o ocorrido.

Com efeito, levando-se a situação enfrentada no recorrido a quaisquer dos colegiados que proferiram os acórdãos apresentados a título de paradigma, não se poderia afirmar que, com os fundamentos desses acórdãos paradigma, os colegiados chegariam a conclusão diversa daquela do recorrido.

E, como é cediço, para se apontar uma divergência efetiva, é necessário que os respectivos quadros fáticos envolvidos também tenham uma forte similitude. Portanto, o recurso deixa de atender o que dispõe a respeito o Regimento Interno do CARF (§ 8º do art. 67), que exige, no mínimo, a demonstração clara e precisa da existência de similitude fática entre todos eles.

Diante do quadro acima exposto, NÃO conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Conclusão

Desta forma, voto no sentido de NÃO conhecer do Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

