



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.003875/2007-76
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-006.342 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 5 de outubro de 2022
Recorrente ARTHUR LUNDGREN TECIDOS S/A CASAS PERNAMBUCANAS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO E DE SIMILITUDE FÁTICA ENTRE OS ACÓRDÃOS COMPARADOS. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de recurso especial fundado em argumento que não foi enfrentado no acórdão recorrido. O ponto omissos da decisão, sobre o qual não foram opostos embargos declaratórios, não pode ser objeto de recurso especial, por faltar o requisito do prequestionamento.

Também a ausência de similitude fático-jurídica entre as decisões comparadas (*acórdão recorrido x paradigma*) impede a caracterização do dissídio, prejudicando, assim, o conhecimento recursal.

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

Ano-calendário: 2007

PAGAMENTOS REALIZADOS SEM COMPROVAÇÃO DO BENEFICIÁRIO OU A SUA CAUSA. CAUSAS AUTÔNOMAS DE INCIDÊNCIA.

A premissa contida no § 1º do art. 61 da Lei 8.981/95 é clara no sentido de que o IRRF será cobrado “*também*” quanto “*aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular*”, deixando extrema de dúvidas que: i) a ausência de causa é, sim, um “tipo” autônomo da aludida regra de responsabilização (ou incidência, para quem assim o preferir); ii) este tipo pressupõe o conhecimento quanto ao destinatário dos recursos, mormente quando explicitamente se refere aos “terceiros” ou aos sócios e/ou acionistas.

Assim o aludido preceptivo será aplicado tanto no caso em que se desconhecer os destinatários, como na hipótese em que, mesmo que conhecidos os beneficiários, a ausência de uma causa ainda imporá a exigência do IRRF na forma do aludido artigo de lei.

HAVENDO COMPROVAÇÃO DOS DESTINATÁRIOS E DA CAUSA, AFASTA-SE A APLICAÇÃO DA REGRA ENCARTADA NO ART. 61, § 1º, DA LEI 8.981/95.

Havendo provas de que os serviços prestados (de consultoria tributária), que justificaram os pagamentos criticados, são válidos, efetivamente concretizados e lícitos, não há motivos para considerá-los sob o viés do art. 61. Há causa, válida/lícita e há destinatários conhecidos, ainda que o objeto dos aludidos serviços tenha apontado para a prática de operações tidas e havidas como fraudulentas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação à segunda matéria (“lançamento de IRRF - pagamento sem causa”). No mérito, acordam em dar provimento parcial ao recurso, nos seguintes termos: (i) por maioria de votos, dar provimento para excluir da base de cálculo os pagamentos realizados a título de consultoria para as empresas "Deloitte Touche Tohmatsu" e "Globalbank Consulting", vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes que votaram por negar-lhe provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Livia De Carli Germano, e, por fundamentos distintos que prevaleceram, os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto; e (ii) por maioria de votos, negar provimento em relação aos demais pagamentos efetuados, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (relator), Livia De Carli Germano e Alexandre Evaristo Pinto que votaram por dar-lhe provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial (fls. 2.159/2.203) interposto pela contribuinte em face do Acórdão nº **1201-002.498** (fls. 2.093/2.119), o qual negou provimento ao recurso voluntário com base na seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF

Ano-calendário: 2003, 2004

IRRF. OPERAÇÕES FICTÍCIAS. PAGAMENTO SEM CAUSA OU OPERAÇÃO NÃO COMPROVADA. O imposto sobre a renda, exclusivamente na fonte, com alíquota de 35%, é exigível quando não houver comprovação de que os pagamentos liquidavam uma efetiva prestação de serviços e não operações fictícias ou sem causa lícita, ainda que identificado os beneficiários. A base de cálculo é o valor bruto de cada fatura, segundo previsão legal, não deduzindo as retenções dos tributos, efetivada pela tomadora de serviços.

PROVA EMPRESTADA. Admissível a extração de informações e provas de outros processos fiscais, desde que guardem pertinência com os fatos sob análise.

MULTA AGRAVADA. A infração à legislação tributária, demonstrado o evidente intuito de fraude, impõe a aplicação de multa de ofício qualificada.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO. CONTROLE JURISDICIONAL.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, conforme sua Súmula nº 2.

PEDIDO DE PERÍCIA. O pedido de perícia é indeferido, quando dispensável para resolução da controvérsia.

Cientificada dessa decisão, a contribuinte opôs embargos de declaração (fls. 2.133/2.138), requerendo:

(i) o acolhimento do presente atribuindo-lhe efeitos infringentes para declarar NULA a decisão embargada, ou, quando menos, no caso desse pedido principal não ser acatado, algo que definitivamente não se espera, (ii) que sejam sanadas ou esclarecidas as seguintes omissões e obscuridades: a) se a exigência do IRRF pode ser realizada mesmo a despeito da identificação dos beneficiários e sem verificação do tratamento dado por esses beneficiários aos valores recebidos; (b) se a aplicação do disposto no art. 674 do RIR/99 pode ser realizada em razão da ilicitude da operação e se essa ilicitude justifica a prática de ilícito de *bis in idem*, por parte do fisco; (c) se é possível, com base nas provas produzidas pelo Fisco Estadual (que leva em conta somente débitos e créditos de ICMS calculados, não sobre resultados, mas somente sobre receitas do contribuinte), aferir o tratamento mencionado em (a); (d) as razões determinantes para serem desconsideradas as retenções e recolhimentos dos tributos realizados quando dos indigitados pagamentos; e (e) os fundamentos sobre os quais a perícia, nesse particular caso de IRRF, se mostra desnecessária, uma vez que não há controvérsia sobre os beneficiários, as causas dos pagamentos e as retenções efetuadas.

Despacho de fls. 2.141/2.146 rejeitou os embargos, merecendo destaques as seguintes passagens:

(...)

O acórdão embargado, a par de transcrever o artigo 674 do RIR/99, deixou claro que o IRRF, nos termos deste dispositivo, pode ser exigido “quando houver pagamento a beneficiário não identificado ou quando não for comprovada a operação ou a sua causa” (fls. 2109-2110, in fine, destaque acrescido), e, após análise do caso concreto, consignou que “a Recorrente não comprovou a efetiva e lícita operação ou causa vinculada ao pagamento realizado, configurando a exigência do artigo 674 do Regulamento de Imposto sobre a Renda (RIR/1999)” (fls. 2118, in fine, destaque acrescido).

Logo, estão claramente expostas tanto a fundamentação legal quanto as razões pelas quais foi mantida a exigência, no caso concreto, não havendo que se falar, portanto, que

a decisão teria deixado de “*apresentar as razões pelas quais (...) a identificação dos beneficiários deixou de ser tomada em consideração para fins de aplicação do artigo 674*”. Ora, o fato de os beneficiários dos pagamentos estarem “*devidamente identificados*” ou não, conforme restou consignado na decisão embargada, *não é a motivação do lançamento*, mas sim o fato de os pagamentos se caracterizarem como “*pagamentos sem causa*”.

(...)

Em seguida houve interposição do recurso especial, que foi admitido nos seguintes termos (fls. 2.370/2.394):

(...)

1) Das Temas/matérias apontados(as) como divergentes:

- 1) Da Nulidade do Acórdão Recorrido por falta de acolhimento da omissão apontada;**
- 2) Do cerceamento do direito de defesa da recorrente e da violação do princípio da verdade material;**
- 3) Da nulidade do lançamento em razão da impossibilidade jurídica de utilização exclusiva de prova emprestada do Fisco Estadual;**
- 4) Lançamento de IRRF - pagamento sem causa. Improcedência;**
- 5) Inexigibilidade da multa de 150%, dada a inexistência de má fé ou de solidariedade, que não foi demonstrada no procedimento fiscal" e**
- 6) Erros de cálculo, gerando a falta de liquidez dos lançamentos, na medida em que valores de compras e vendas estavam distorcidos da realidade.**

ANÁLISE DAS DIVERGÊNCIAS

(...)

3) Da nulidade do lançamento em razão da impossibilidade jurídica de utilização exclusiva de prova emprestada do Fisco Estadual

Paradigmas indicados e não reformados: Acórdãos nºs **108-04.460** e **3101-001.749**, a seguir ementados:

Paradigma 1 - Acórdão nº 108-04.460:

IRPJ — OMISSÃO DE RECEITAS — PROVA EMPRESTADA: A prova emprestada pelo fisco estadual na apuração de omissão de receita só é admitida quando o fisco federal carrear aos autos elementos que caracterizem a infração detectada.

Paradigma 2 - Acórdão nº 3101-001.749:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 11/03/2005 a 13/11/2007

LANÇAMENTO. PROVA EMPRESTADA.

No procedimento de fiscalização tendente à lavratura de auto de infração o Fisco não está impedido de recorrer a prova emprestada de outros procedimentos instaurados para investigar os mesmos fatos, mas não está autorizado a tomar emprestada a conclusão de outros procedimentos, pois é necessário individualizar a conduta e o fato para incidência da norma jurídica objeto do lançamento em respeito ao art. 9º do Decreto nº 70.235/76, sob pena de cerceamento do direito à ampla defesa e ao contraditório.

Recurso de Ofício Negado

Análise do primeiro paradigma - Ac. nº 108-04.460

Em resumo, a divergência apontada gira em torno da alegação de insuficiência das provas emprestadas produzidas em procedimento administrativo e conduzidas por outra entidade pública, como únicos elementos a embasar a autuação. Por outras palavras,

acusa divergência quanto à imprestabilidade da prova emprestada, se desacompanhada de elementos outros que demonstrem o procedimento investigatório realizado pela fiscalização.

A decisão recorrida entendeu que isso seria possível.

No caso, **o recorrido** fundamentando-se no art. 199 do CTN, deduz-se que abraçou entendimento que a prova emprestada pode ser utilizada sem restrições, sendo a sua legalidade advinda da dicção restrita do art. 199 do CTN. Portanto, ficou bem presumido que a análise complementar, no caso pela contabilidade, seria prescindível para validar a prova emprestada

Confira-se trechos do **recorrido** a esse respeito:

Nesses termos, ao contrário do que pretende ver afirmado a recorrente, perfeitamente válida e regular é a troca de informações entre os agentes das Fazendas Públicas Federais, Estaduais e Municipais, não se havendo falar, absolutamente, em qualquer obrigatoriedade de renovação de todas as análises, para fins de eventuais análises das incidências tributárias correspondentes.

(...)

Aliás, concluir nessa linha, com toda a certeza, seria reduzir a zero a importância das disposições do art. 199 do CTN, o que, definitivamente, não se coaduna com a regular hermenêutica do dispositivo invocado.

Nesses termos, ao contrário do que pretende ver afirmado a recorrente, perfeitamente válida e regular é a troca de informações entre os agentes das Fazendas Públicas Federais, Estaduais e Municipais, não se havendo falar, absolutamente, em qualquer obrigatoriedade de renovação de todas as análises, para fins de eventuais análises das incidências tributárias correspondentes.

Aliás, concluir nessa linha, com toda a certeza, seria reduzir a zero a importância das disposições do art. 199 do CTN, o que, definitivamente, não se coaduna com a regular hermenêutica do dispositivo invocado. (Destacou-se).

De outra banda, a prova emprestada **neste paradigma** foi aceita, mas de forma condicional a alguma atividade a mais a ser desenvolvida pelo autuante a fim de complementar a prova que fundamentaria a autuação. No caso concreto, essa atividade complementar seria a contabilidade da empresa.

Transcreve-se trecho do respectivo voto condutor do **primeiro paradigma**, mostrando a necessidade de aprofundamento da investigação, no caso concreto, através de "exame da contabilidade":

O autuante deixou de juntar aos autos quadros demonstrativos ou outros elementos que pudessem respaldar os levantamentos efetuados pela fiscalização estadual, mormente quando se tratava da antiga e fartamente conhecida presunção legal do passivo fictício.

A autuação do fisco estadual baseou-se em passivo fictício e levantamento quantitativo de estoques, lançamento impugnado pela empresa. O fisco federal limitou-se a juntar cópias de folha do Livro de Ocorrências e auto de infração estadual, não anexando aos autos nenhum outro elemento de prova da infração detectada.

Assim, não pode prosperar o lançamento pautado em indícios de omissão de receita, sendo condição essencial que a fiscalização aprofundasse seus procedimentos de auditoria, **em exame da contabilidade da empresa**, para concluir pela ocorrência de omissão de receita, tomando como base o lançamento do fisco estadual. Não o fazendo, é legítimo ver esboroar-se a exigência fiscal

Por todo o exposto, OPINO por **ADMITIR** este primeiro paradigma em face da comprovação do dissídio jurisprudencial.

Análise do segundo paradigma - Ac. nº 3101-001.749, que foi assim ementado:

(...)

Por todo o exposto, **OPINO** por **ADMITIR** esta matéria em face da comprovação do dissídio jurisprudencial, mas apenas em relação ao primeiro paradigma.

4) Lançamento de IRRF - pagamento sem causa. Improcedência

Toma-se como indicados apenas os 2 (dois) primeiros acórdãos paradigmas a seguir, sendo descartado o **terceiro paradigma** apontado (§§ 6º e 7º, do art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015: Ac. nºs 2202-01.713 e 1402-001.343, que foram assim ementados:

Paradigma 1 - Ac. nº 2202-01.713:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2002, 2003

LANÇAMENTO. IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA.

O lançamento de ofício, conforme retrata o art. 142 do CTN, constitui ato administrativo vinculado, sendo ônus da Fazenda a comprovação da situação reputada ocorrida, a partir da qual subsume determinada situação à hipótese legal aplicada.

É condição indispensável à aplicação do art. 674 do RIR a comprovação da efetividade saída de recursos da empresa para pagamento de despesa a qual, efetivamente, não ocorreu. Isto é, de que os recursos tiveram destinatário distinto daquele apontado nos registros contábeis e documentos da contribuinte. (...)

Paradigma 2 - Ac. nº 1402-001.343:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

IR FONTE. PAGAMENTO SEM CAUSA. INOCORRÊNCIA.

Tributo não é penalidade ou sanção de ato ilícito. A exigência de IRFonte com fulcro no art. 35 da Lei 8.981/1995 deve observar 2 premissas básicas: i) a efetiva realização do pagamento (prova a cargo do Fisco); ii) a inexistência ou não comprovação da causa do desembolso, e/ou a constatação de que o beneficiário não é aquele apontado pela fonte pagadora (prova também a cargo do Fisco). Na situação versada nos autos, comprovado pelo autuado que os pagamentos se deram em função da prestação de serviços dos beneficiários, com efetiva retenção de IRFonte; comprovado ainda que os serviços foram prestados, ainda que parcialmente (aquisição e processamento), o fato de não ter sido comprovada a exportação desses produtos, pode ensejar a glosa dos benefícios tributários vinculados à venda destinada ao exterior, porém, não autorizam a exigência de IRFonte sob a acusação de pagamento sem causa.

Da similitude fática entre os casos e do mesmo arcabouço jurídico

Trata-se de operações similares em que as respectivas autuações identificaram planejamento tributário envolvendo "exportação fictícia" com a finalidade de criar e acumular créditos tributários e que está em destaque a validade da tributação do IRRF em face dos pagamentos que liquidam uma determinada prestação de serviços (lícita ou não), ainda que identificado os seus "beneficiários".

A respeito da similaridade dos casos, assim se pronunciou a recorrente:

Ambos os acórdãos paradigmas referem-se a autuações de IRRF sobre pagamentos "sem causa" realizados a beneficiários em operações idênticas àquela tratada nestes autos denominada "performance de exportação" operadas pelas mesmas sociedades mencionadas nestes autos

Também não se põe em dúvida a existência dos pagamentos seja no recorrido, seja nos paradigmas.

Nem muito menos a identificação dos beneficiários (diretos ou indiretos) desses pagamentos.

Em relação apenas ao segundo paradigma que atestou também as retenções de tributos, há que se considerar que tal situação foi afirmada pela defesa e não foi contestada em momento algum pelo ac. recorrido, dado que pela tese que adota esse fato seria irrelevante. Considero, portanto, que tal circunstância não torna a situação fática não assemelhada em relação ao segundo paradigma.

Da divergência constatada

A Recorrente logrou êxito na demonstração da divergência.

A divergência está no fato de que **no recorrido** interpretou-se que a simples identificação do beneficiário dos pagamentos não seria suficiente para afastar a infração em comento, quando não se pode atestar que houve a efetividade da operação em causa, vinculada a esses pagamentos (identificação da causa lícita ou final para os pagamentos). **Os paradigmas**, por sua vez, abraçaram o entendimento, oposto, no sentido de que em havendo a prova do pagamento vinculada a um determinado beneficiário já seria suficiente para descaracterizar a infração.

No caso o recorrido, em uma operação considerada pelo colegiado de "exportação fictícia", entendeu-se que a causa (real) dos pagamentos, pela sua própria natureza (de ficção) não pode nunca se dar por identificada e automaticamente incide a legislação específica relativa a "pagamento sem causa". **De outra banda, no paradigmas**, entendeu-se que a identificação da causa não precisa estar necessariamente vinculada a uma prestação de serviço legal, pois por traz desta sempre haveria uma outra causa, possível de identificação (mesmo que ilícita). No caso específico: planejamento de "acumulação de créditos".

Confira-se trechos do voto condutor do primeiro paradigma:

Segundo a Fiscalização (fl.346), "a análise, como um todo, das operações avançadas entre a recorrente, a Cooperativa (Carnop) e a empresa Centúria, revela que a aquisição (e posterior venda) de soja não teve outro objetivo que o de gerar crédito de ICMS para a recorrente". Desse modo, valendo-se das conclusões alinhadas pela Fiscalização Estadual, que glosou os créditos de ICMS (fls. 349-350), a autoridade lançadora concluiu que as operações eram apenas escriturais. Assim, não estando comprovada a efetiva transferência de soja, os pagamentos realizados pela recorrente à Carnop deveriam ser enquadrados como pagamentos sem causa, sujeitos à incidência da alíquota de 35%, prevista no art. 674 do RIR.

*Penso que a desconsideração das operações realizadas entre a recorrente, Carnop e Centúria, para fins de acumulação de créditos de ICMS, não autoriza a conclusão, via presunção, de que os pagamentos realizados pela recorrente à Carnop não existiram. **Se realizados com a finalidade adquirir e vender soja, ou acumular créditos de ICMS, pouco importa. Essa constatação, aliás, revela que os pagamentos não foram desprovidos de causa.** Talvez os efeitos, no âmbito da legislação estadual, dos pagamentos realizados pela recorrente, tenham sido desconsiderados pela Fiscalização Estadual, o que é outro problema. Remanesce, entretanto, incólume a segunda causa, retratada ao longo do presente procedimento administrativo, qual seja: pagamentos realizados tendo como causa a acumulação de créditos de ICMS.*

(...)

No caso em tela, em que se discute a existência de pagamento sem causa, entendo que o lançamento deveria ter comprovado o não recebimento dos valores pela Carnop, uma vez que a documentação acostada pela recorrente comprova sua efetivação. Na realidade, o auto de infração se valeu do caminho já trilhado pela fiscalização estadual, cujos fundamentos e constatações, dotados de foco e fundamento normativo distintos, não infirmam a ocorrência do pagamento, que remanesce hígido mesmo que sua consequência, perante a legislação estadual (acumulação de créditos de ICMS), tenha sido afastada. Enfim, o pagamento contabilmente registrado não foi desconstituído pela peça fiscal, visto que não há comprovação de que seu ingresso no patrimônio do destinatário deixou de ocorrer. Esse requisito constitui fundamento de validade à correta aplicação do preceito contido no art. 674 do RIR, como bem apontado pela 4ª Câmara do Primeiro Conselho (...)

Segue trechos do **segundo paradigma** na mesma linha do paradigma anterior:

"Pois bem, pela análise dos autos estou convencido de que não há que se falar em incidência do IR-Fonte em face de pagamento sem causa nessas operações, pois:

1) ocorreu a incidência do IR-Fonte, na (sic) pagamento dos serviços prestados á Máster, bem como à Rubi, sendo que tais empresas, em princípio, ofereceram tais valores à tributação (fato incontroverso nos autos);

2) foram juntados documentos pela Recorrente que demonstram ter havido a prestação de mencionados serviços (industrialização e consultoria tributária), bem como que

demonstram a ocorrência de todas as transações financeiras das etapas da operação descritas pela Fiscalização;

3) os beneficiários dos pagamentos foram todos identificados, quanto a isso não se tem dúvida;

5) se tais operações ocorreram exatamente como descreveu o Fisco e que os benefícios da autuada foram exatamente os créditos do PLS/Cofins e IPI (isso sim trata-se de fato incontroverso), então a operação teve causa, qual seja, obter tais ganhos, sendo que os valores pagos nada mais é do que a devolução dos recebimentos somados à parcela pela "prestação de serviços".

(...)

De outra banda, conforme apontou a recorrente em seu recurso, **o ac. recorrido** decidiu em caminho contrário, conforme constou de forma clara em sua própria ementa:

*. Segundo o entendimento que prevaleceu no acórdão recorrido quanto à incidência do IRRF nos termos do art. 674 do RIR1999 e art. 35 da Lei n. 8.981/95 "O imposto sobre a renda, exclusivamente na fonte, com alíquota de 35%, é exigível **quando não houver comprovação de que os pagamentos liquidavam uma efetiva prestação de serviços e não operações fictícias ou sem causa lícita, ainda que identificado os beneficiários.**"*

Bem assim constou de forma clara no voto condutor do recorrido a linha de interpretação adotada para o caso, divergente da adotada pelos paradigmas:

Assim, o dispositivo legal não trata e qualifica apenas os pagamentos feitos a beneficiário não identificado. Ele dispõe que pagamentos ou recursos entregues às pessoas acima indicadas, quando não comprovada a operação ou a sua causa, também estarão sujeitos à incidência do imposto. Então, o dispositivo legal supracitado engloba duas ordens de comportamento, quais sejam, o pagamento a beneficiário não identificado ou sem comprovação da operação ou a sua causa. Em ambos está patente, que a lei confere ao sujeito passivo o ônus da prova dos registros de sua escrituração contábil e fiscal, uma vez que é a este que se solicita a identificação do beneficiário ou a comprovação da operação ou da sua causa.

73. No presente caso, houve a identificação dos beneficiários dos pagamentos, porém, em alguns casos não foi comprovada a operação, e noutros, a causa dos pagamentos.

74. Nos pagamentos realizados para as empresas "Rubi" e "Santa Cruz", não foram comprovadas as operações e nem poderiam, na medida que não existiu o produto, ou seja, a "soja", conforme ficou provado pelos exames desenvolvidos pela fisco estadual. Não houve o beneficiamento da soja e nem o armazenamento e transporte.

75. No caso dos pagamentos realizados aos consultores, "Deloitte" e "Globalbank", pelas mesmas razões que suportaram a lavratura do auto de infração do IRPJ, como foram prestados serviços sobre operações simuladas, (operações com soja), tais dispêndios configuram-se sem causa. Cabe registrar que pagamento com causa entende-se como sendo, necessariamente, causa legal.

Por todo o exposto, OPINO por **ADMITIR** a presente matéria através de ambos os paradigmas (2202-01.713 e 1402-001.343).

(...)

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, em juízo prelibatório OPINO por **DAR SEGUIMENTO PARCIAL** ao Recurso Especial (art. 68, §2o, do Anexo II do RICARF) em relação apenas em relação às seguintes matérias: **"3) Da nulidade do lançamento em razão da impossibilidade jurídica de utilização exclusiva de prova emprestada do Fisco Estadual"** e **"4) Lançamento de IRRF - pagamento sem causa. Improcedência"**.

Chamada a se manifestar, a PGFN apresentou contrarrazões às fls. 2.528/2.534. Sustenta o descabimento do recurso especial para reexame de matéria fática e probatória e, no mérito, pugna pela manutenção do acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

Conhecimento

O recurso especial é tempestivo.

Preliminarmente, cumpre observar que a apreciação dos eventuais impactos dos alegados “fatos novos” (fls. 2.397 e seguintes) na multa qualificada que foi exigida, invocados como questões de ordem na sustentação oral produzida pelo patrono da contribuinte, foge da competência desta E. Câmara, tendo em vista que essa matéria não foi admitida, tendo sido a qualificação em questão já mantida por decisão definitiva nessa esfera administrativa.

Registrada a ressalva, passa-se a análise do cumprimento ou não dos demais requisitos para conhecimento, notadamente a necessária similitude fático-jurídica entre os acórdãos comparados.

Da nulidade do lançamento em razão da impossibilidade jurídica de utilização exclusiva de prova emprestada do Fisco Estadual

O Colegiado *a quo*, conforme visto, afastou o argumento quanto à invalidade do uso de *prova emprestada* do fisco estadual por entender que esse fato não implicou em cerceamento de defesa, bem como que resta *admissível a extração de informações e provas de outros processos fiscais, desde que guardem pertinência com os fatos*.

Nesses termos, e após valorar as provas produzidas no âmbito de processo estadual, entendeu a Turma Julgadora que teria havido comprovação de fraude nas operações ilícitas que acobertaram as despesas deduzidas, razão pela qual teria sido correto o enquadramento de tais dispêndios enquanto *pagamentos sem causa*.

O *paradigma* (Acórdão nº **108-04.460** – fls. 2.265/2.271), por sua vez, registra em sua ementa que “*a prova emprestada pelo fisco estadual na apuração de omissão de receita só é admitida quando o fisco federal carreie aos autos elementos que caracterizem a infração detectada*”.

Mais precisamente, o caso ora comparado tratou de recurso de ofício contra decisão da DRJ que exonerou crédito tributário constituído sob a seguinte alegação:

**"1- Omissão de receitas apurada pelo fisco estadual e caracterizada pela manutenção no Passivo (conta Fornecedores) do balanço encerrado em 31/12/86, de obrigações já pagas no decorrer do ano-base, no valor de Cz\$5.641.492,62, conforme termo próprio lavrado no Livro de Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências, cuja cópia anexamos ao processo, bem como cópia do Auto de Infração lavrado pelo fisco estadual;
2- Omissão de receitas apurada pelo fisco estadual e caracterizada pela venda de mercadorias sem emissão das respectivas Notas Fiscais de vendas, conforme levantamento quantitativo de estoques feito pelo fisco estadual constante do Termo lavrado no Livro de Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências (cópia anexa), no valor de Cz\$344.797.318, 31."**

Nesse contexto, a decisão de primeira instância já havia entendido que os elementos acostados naqueles autos não seriam suficientes para caracterizar a ocorrência de omissão de receitas por presunção legal de *passivo fictício*.

Nesse sentido também se manifestou o Colegiado do *paradigma*, conforme atesta o seguinte trecho do voto condutor:

(...)

Quanto à admissibilidade da prova emprestada é pacífica a jurisprudência administrativa e judicial a favor de sua utilização, sendo indispensável, entretanto, que ela se fundamente em elementos caracterizadores da infração, ao fato gerador do tributo administrado pelo ente que a tomou por empréstimo.

Este é o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais em recente julgado, acórdão nº CSRF/01-02.204, sessão de 07/07/97, que aqui transcrevo:

"IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - PROVA EMPRESTADA -Admite-se a lavratura de auto de infração com base em prova emprestada pelo fisco Estadual, quando os elementos carreados aos autos são suficientes à verificação da ocorrência do fato gerador do imposto de renda e à determinação da matéria tributável. Recurso a que se nega provimento."

O autuante deixou de juntar aos autos quadros demonstrativos ou outros elementos que pudessem respaldar os levantamentos efetuados pela fiscalização estadual, mormente quando se tratava da antiga e fartamente conhecida presunção legal do passivo fictício.

A autuação do fisco estadual baseou-se em passivo fictício e levantamento quantitativo de estoques, lançamento impugnado pela empresa. O fisco federal limitou-se a juntar cópias de folha do Livro de Ocorrências e auto de infração estadual, não anexando aos autos nenhum outro elemento de prova da infração detectada.

Assim, não pode prosperar o lançamento pautado em indícios de omissão de receita, sendo condição essencial que a fiscalização aprofundasse seus procedimentos de auditoria, em exame da contabilidade da empresa, para concluir pela ocorrência de omissão de receita, tomando como base o lançamento do fisco estadual. Não o fazendo, é legítimo ver esboroar-se a exigência fiscal.

Verifica-se, assim, que o dito *paradigma*, na realidade, converge com a decisão recorrida quanto à possibilidade do fisco federal de se utilizar da dita *prova emprestada* do fisco estadual, divergindo-se apenas no que diz respeito à valoração probatória para fins de se certificar da ocorrência ou não de infração à legislação tributária federal.

Assim, enquanto o acórdão recorrido considerou as provas de simulação de operações com soja suficientes para a manutenção dos lançamentos fundados na glosa das despesas daí decorrentes, o *paradigma* considerou a *prova emprestada* como insuficiente a caracterizar uma infração fundada na existência de *passivo fictício*. Daí a ressalva daquele Colegiado quanto ao dever do fisco federal de investigar a contabilidade da contribuinte lá atuada, afinal a presunção legal empregada demandaria essa prova adicional.

Comparando, então, os Arestos em questão, forçoso concluir que não há que se falar em divergência na interpretação de legislação tributária, notadamente em relação ao uso de prova emprestada, mas sim de distintas infrações e prova, estes sim os elementos que foram determinantes para as distintas soluções jurídicas.

Feitas essas considerações, e adotando a premissa de que a ausência de similitude fático-jurídica entre os acórdãos (recorrido e paradigma) impede a caracterização do necessário dissídio jurisprudencial, o conhecimento recursal resta prejudicado.

Lançamento de IRRF - pagamento sem causa. Improcedência

Nesse ponto, o acórdão ora recorrido decidiu pela manutenção da exigência de IRRF sob o fundamento de que, não obstante a identificação dos beneficiários, a não comprovação da efetividade e licitude das operações que deram origem às despesas já ensejaria a tributação que foi levada a cabo pela autoridade autuante.

Nas palavras do *decisum*, repita-se, *a Recorrente não comprovou a efetiva e lícita operação ou causa vinculada ao pagamento realizado, configurando a exigência do artigo 674 do Regulamento de Imposto sobre a Renda (RIR/1999)*.

O primeiro *paradigma* (Acórdão nº **2202-01.713** - fls. 2.277/2.271), porém, analisando caso que envolveu as mesmas operações, decidiu de modo diametralmente oposto, afirmando que *a desconsideração das operações realizadas entre a recorrente, Carnop e Centúria, para fins de acumulação de créditos de ICMS, não autoriza a conclusão, via presunção, de que os pagamentos realizados pela recorrente à Carnop não existiram. Se realizados com a finalidade adquirir e vender soja, ou acumular créditos de ICMS, pouco importa. Essa constatação, aliás, revela que os pagamentos não foram desprovidos de causa. Talvez os efeitos, no âmbito da legislação estadual, dos pagamentos realizados pela recorrente, tenham sido desconsiderados pela Fiscalização Estadual, o que é outro problema. Remanesce, entretanto, incólume a segunda causa, retratada ao longo do presente procedimento administrativo, qual seja: pagamentos realizados tendo como causa a acumulação de créditos de ICMS.*

A divergência, portanto, se mostra em face desse primeiro precedente, o qual inclusive permite ao Julgador criar a convicção de que a Turma Julgadora de lá, caso tivesse apreciado esse caso concreto, reformaria o acórdão recorrido. Daí a caracterização do dissídio, na linha do que entendeu o juízo prévio de admissibilidade.

O mesmo, porém, não ocorre com o *segundo paradigma* (Acórdão nº **1402-001.343** – fls. 2.293/2.314), tendo em vista que, naquela situação, o IRRF acabou sendo afastado

com base em adoção de premissa antagônica, qual seja, a de que teria havido, além da identificação dos beneficiários, comprovação dos próprios serviços.

Isso fica claro nos seguintes trechos da ementa e voto vencedor, respectivamente:

Trecho da ementa:

(...). Na situação versada nos autos, comprovado pelo autuado que os pagamentos se deram em função da prestação de serviços dos beneficiários, com efetiva retenção de ER-Fonte; comprovado ainda que os serviços foram prestados, ainda que parcialmente (aquisição e processamento), o fato de não ter sido comprovada a exportação desses produtos, pode ensejar a glosa dos benefícios tributários vinculados à venda destinada ao exterior, porém, não autorizam a exigência de IR-Fonte sob a acusação de pagamento sem causa.

Trecho do voto:

(...)

2) foram juntados documentos pela Recorrente que demonstram ter havido a prestação de mencionados serviços (industrialização e consultoria tributária), bem como que demonstram a ocorrência de todas as transações financeiras das etapas da operação descritas pela Fiscalização;

(...)

Frise-se que também não há dúvida quanto a receita obtida pela autuada, tanto que o fisco corretamente compensou tais valores com as despesas glosadas pelo que apurou apenas 401,94 de base de cálculo do ERPJ.

4) se por outro lado, as operações forem verdadeiras e a contribuinte autuou de boa fé, então não há mesmo que se falar em pagamentos em causa.

5) nos exatos termos do art. 3º do CTN, tributo não é sanção de ato ilícito.

Cabe razão ao ilustre representante da contribuinte quando afirma nos memoriais que:

"(...) Ademais, ainda que se admitisse a duplicação das notas fiscais de exportação (ou seja, que a soja tenha sido vendida no mercado interno, por exemplo), o que se alega apenas a título de argumentação, tal fato não pode servir de prova para se inferir que as operações de industrialização (empresa Rubi) e de prestação de serviços de consultoria (empresa Master) contratados pela Recorrente não existiram. (...) Ou seja, caso a Fiscalização desejasse autuar os pagamentos efetuados pela Recorrente à Master e à Rubi por terem sido supostamente sem causa, a Fiscalização deveria ter demonstrado e comprovado que tais pagamentos referem-se à operações que não ocorreram, o que não foi feito no presente caso, pois as provas produzidas limitaram-se a demonstrar a existência de incongruências nas notas fiscais de exportação."

Repita: a soja foi comprovada, processada, vendida e recebida pela contribuinte. Logo, o serviço foi prestado pelas empresas Máster e Rubi. A acusação fiscal é de que essa venda não se deu mediante exportação, fato que definitivamente não pode ensejar a exigência de IR-Fonte sob a acusação de pagamento sem causa.

Deixo de apreciar as demais alegações da recorrente em face do cancelamento da exigência pelos fundamentos acima.

Posto isso, conheço da presente matéria apenas com base no *primeiro paradigma* (Acórdão nº 2202-01.713).

Mérito

Lançamento de IRRF - pagamento sem causa. Improcedência

O presente julgador registra que, quando integrante da Turma Ordinária, julgou, em sessão de 15 de outubro de 2019, na qualidade de Relator, caso semelhante ao presente, envolvendo a mesma operação.

Na ocasião, decidi pelo afastamento do IRRF, em voto que restou vencido pelo antigo voto de qualidade, e que ora reproduzo (Acórdão nº **1201-003.186**):

O que se discute, na verdade, são as questões da possibilidade de cumulação do IR-Fonte com a glosa das despesas, bem como se o pagamento sem causa, por si só, é suficiente para permitir a incidência do IR-Fonte aos olhos do artigo 3º do CTN, questões estas omitidas no julgado embargado e que, a depender da interpretação do Julgador, realmente podem levar ao provimento do recurso voluntário.

(...)

Originariamente, coube à Lei nº 4.154, de 1962¹ instituir a incidência de IR-Fonte sobre rendimentos declarados como pagos ou creditados por sociedades anônimas, quando não fosse indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento e quando a fonte não indicasse o beneficiário individualmente.

Essa cobrança de IR exclusiva na fonte trata de responsabilidade tributária² imputada à pessoa jurídica na qualidade de fonte pagadora de rendimentos que “demandava” (e que a nosso ver ainda demanda) não apenas essa estranha figura de “pagamento sem causa”, mas também a ausência de identificação do beneficiário da renda transferida.

Naquela época a Coordenação do Sistema de Tributação³ da Receita Federal se manifestou no sentido de que “esta incidência na fonte somente tem aplicação às hipóteses em que a redução do lucro líquido possa de fato ensejar transferência de valores do patrimônio da pessoa jurídica para o das pessoas físicas”, evitando, assim, “encobrir a transferência de tais recursos a outrem”.

Realmente a não comprovação da natureza (ou causa) do dispêndio pela fonte pagadora (fato este que permite a glosa da despesa), somada à hipótese de não identificação do destinatário do pagamento, evita o conhecimento de quem auferiu o rendimento correspondente.

Nessa situação de ocultação do beneficiário, é evidente que a pessoa jurídica que efetua os pagamentos possui relação direta com o fato gerador do imposto sobre a renda, afinal é ela quem transfere a riqueza tributável. É justamente por isso que a fonte pagadora tem o dever de identificar individualmente os beneficiários dos pagamentos por ela feitos, sob pena de sujeição passiva por responsabilidade.

¹ Art. 3º As pessoas jurídicas somente deverão pagar os rendimentos especificados no incisos 3º e 6º do artigo 96 do Regulamento a que se refere o art. 1º e na alínea “a” do art. 8º desta lei:

[...]

§ 3º Aplicar-se-á também o disposto neste artigo aos rendimentos declarados como pagos ou creditados por sociedades anônimas, quando não forem atendidas as condições estabelecidas no § 4º do art. 37 do Regulamento referido no art. 1º desta lei.

Art. 37. Constitui lucro real a diferença entre o lucro bruto e as seguintes deduções

[...]

§ 4º Não são dedutíveis as importâncias que forem declaradas como pagas ou creditadas a título de comissão, bonificações, gratificações ou semelhantes, quando não for indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento e quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário do rendimento.

² A responsabilidade tributária tem por fundamento, dentre outros dispositivos, o artigo 128 do CTN: “Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.”

³ Parecer CST nº 20/1984 (itens 13 e 15).

É importante notar, nesse ponto, que uma coisa é a não comprovação dos requisitos para a dedução do dispêndio – que é causa para a glosa da dedução da despesa no Lucro Real -; outra coisa é a não identificação do beneficiário do pagamento pela fonte pagadora, esta sim a hipótese legal para a cobrança do IR-Fonte prevista no artigo 61 da Lei nº 8.981/1995.

Essas normas (de “dedutibilidade” e do “IR-Fonte de 35%”) são autônomas e convivem em harmonia no ordenamento jurídico, podendo, desde que respeitadas cada uma de suas hipóteses legais, ser aplicadas em um mesmo procedimento fiscal, na linha do que já decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais⁴.

(...)

Voltando, então, aos pressupostos fáticos para a cobrança de IR-Fonte, vale notar que após sucessivas alterações legislativas, a redação atual dos dispositivos legais vigentes (o *caput* e o parágrafo primeiro do artigo 61 da Lei nº 8.981/1995⁵) pode levar, se interpretados apenas gramaticalmente, a uma conclusão de que o sistema jurídico, a partir de então, passou a permitir a sua cobrança em duas hipóteses alternativas: pagamento para beneficiário não identificado (*caput*) “ou” pagamento sem causa (§ 1º⁶), e não mais em uma única hipótese com duas condicionantes: pagamento para beneficiário identificado “e” sem causa, como era previsto expressamente na legislação de origem.

Como mostra a experiência no trato de normas jurídicas, até pode dar-se o legislador ao luxo de cometer equívocos quando do exercício da técnica legislativa. Não deveriam, mas o fato é que alguns lapsos manifestos no texto devem ser esclarecidos e corrigidos no âmbito da interpretação sistemática, notadamente quando esta contraria a dita literalidade da norma.

E ajustando-se na estrutura lógica no qual inserido, cumpre observar que o artigo 61 da Lei nº 8.981/1995 continua tendo o propósito de evitar que empresas sejam utilizadas como “ponte” ou como fonte de pagamentos (independentemente da causa) que não permitam identificar os efetivos beneficiários, inibindo, com isso, o rastreamento do destino da renda e sua tributação por aquele que detém a capacidade contributiva.

É a ausência de identificação para quem pagou, e não a que título que pagou, a hipótese de incidência da responsabilidade tributária pela retenção do IR-Fonte.

A “ausência” de causa, não bastasse sua imprecisão epistemológica - afinal todo pagamento tem uma causa (senão não se faria o pagamento) - jamais poderia constar no antecedente da norma legal de incidência tributária sobre a renda, por dois outros motivos, além do princípio da capacidade econômica.

Primeiro porque o Imposto de Renda no Brasil está sujeito ao “princípio do *non olet*”, consagrado no artigo 118 do CTN⁷ e na linha do que já decidiram o STF e o STJ, conforme atestam, respectivamente, as ementas dos julgados abaixo.

⁴ Acórdão nº 9202-003.879. Rel. Luis Eduardo de Oliveira Santos. Sessão de 12/04/2016.

⁵ 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.

⁶ Note que o legislador usou o conector “também”, podendo levar ao precipitado entendimento de que seriam hipóteses alternativas: “não somente pela falta de identificação do beneficiário, mas também pela ausência de causa”.

⁷ Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

“A jurisprudência da Corte, à luz do art. 118 do Código Tributário Nacional, assentou entendimento de ser possível a tributação de renda obtida em razão de atividade ilícita, visto que a definição legal do fato gerador é interpretada com abstração da validade jurídica do ato efetivamente praticado, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos”⁸.

2. O art. 118 do CTN consagra o princípio do “non olet”, segundo o qual o produto da atividade ilícita deve ser tributado, desde que realizado, no mundo dos fatos, a hipótese de incidência da obrigação tributária.

3. Se o ato ou negócio ilícito for acidental à norma de tributação (= estiver na periferia da regra de incidência), surgirá a obrigação tributária com todas as consequências que lhe são inerentes. Por outro lado, não se admite que a ilicitude recaia sobre elemento essencial da norma de tributação.

4. Assim, por exemplo, a renda obtida com o tráfico de drogas deve ser tributada, já que o que se tributa é o aumento patrimonial e não o próprio tráfico. Nesse caso, a ilicitude é circunstância acidental à norma de tributação. No caso de importação ilícita, reconhecida a ilicitude e aplicada a pena de perdimento, não poderá ser cobrado o imposto de importação, já que “importar mercadorias” é elemento essencial do tipo tributário. Assim, a ilicitude da importação afeta a própria incidência da regra tributária no caso concerto. [...]”⁹

E segundo porque tributo não pode se confundir com sanção, conforme previsto expressamente no artigo 3º do Código Tributário Nacional¹⁰.

São por essas razões, quais sejam, princípio da capacidade contributiva, “non olet” e artigo 3º do CTN, que a aplicação do artigo 61 da Lei nº 8.981/1995, segundo nosso ponto de vista, está restrita à hipótese de pagamentos, ainda que já glosados por falta de comprovação de causa, para beneficiários que não sejam ou não possam ser identificados.

A causa, repita-se, é irrelevante para fins de tributação da renda. Ainda que ilícita ou simulada, ela não impede a cobrança por parte daquele que efetivamente dispôs de seus efeitos econômicos.

O mesmo, porém, não ocorre com a não identificação do beneficiário. Se a pessoa jurídica (fonte pagadora) não informa para quem concedeu a vantagem ou para quem entregou recursos, impedindo, com isso, que o verdadeiro titular dos rendimentos seja atingido, legítima a imputação da tributação pelo IR-Fonte por responsabilidade.

Isso significa dizer que não basta o fisco reunir elementos probantes de que a pessoa jurídica efetuou pagamentos cuja causa não foi comprovada (como foi o caso da aquisição de grãos) – isto é motivo para a glosa -, devendo, na verdade, cumprir com o ônus de demonstrar que a fonte pagadora se recusou a identificar os efetivos beneficiários, seja por não declarar para quem pagou, seja por se valer de estrutura que esconde o real destinatário dos recursos por ela transferidos.

Trazendo essas considerações para esse caso concreto, realmente a análise da presente cobrança deve ser feita à luz do artigo 3º do Código Tributário Nacional, não sendo suficiente para a manutenção da exigência apenas a caracterização de que houve pagamentos sem causa sob o único fundamento de que houve simulação na operação de aquisição de soja.

Pelo contrário, seguindo o racional ora empregado, é apenas com a reunião de indícios contundentes e convergentes que concorrem para uma conclusão segura acerca da não identificação dos beneficiários dos pagamentos das ditas aquisições é que a cobrança do IR-Fonte é cabível.

E é justamente nesse ponto que a presente autuação não se sustenta.

⁸ STF. 1ª T. HC 94.240/PR.

⁹ Superior Tribunal de Justiça. 2ª Turma. Recurso Especial 984.607. Rel. Ministro Castro Meira. D.J. 05/11/2008.

¹⁰ “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

(...)

(...) da análise dos autos, restou comprovado que os pagamentos ocorreram para beneficiários identificados e cuja inidoneidade nunca foi questionada pelo fisco.

Dessa forma, incabível a tributação pelo IR-Fonte, sob pena de transformar imposto em sanção, o que é inadmissível aos olhos do CTN.

Nesse contexto, e ainda que a *causa* do pagamento seja tomada como elemento autônomo para fins de exigência do IRRF em comento – o que admite-se apenas em prol da argumentação –, vale mencionar que, na linha do que restou decidido no *primeiro paradigma*, os fatos apurados e relatados pela fiscalização denotariam a sua própria existência (Acórdão nº 2202-01.713). Confira-se:

(...) a desconsideração das operações realizadas entre a recorrente, Carnop e Centúria, para fins de acumulação de créditos de ICMS, não autoriza a conclusão, via presunção, de que os pagamentos realizados pela recorrente à Carnop não existiram. Se realizados com a finalidade adquirir e vender soja, ou acumular créditos de ICMS, pouco importa. Essa constatação, aliás, revela que os pagamentos não foram desprovidos de causa. Talvez os efeitos, no âmbito da legislação estadual, dos pagamentos realizados pela recorrente, tenham sido desconsiderados pela Fiscalização Estadual, o que é outro problema. **Remanesce, entretanto, incólume a segunda causa, retratada ao longo do presente procedimento administrativo, qual seja: pagamentos realizados tendo como causa a acumulação de créditos de ICMS.**

(...)

No caso em tela, em que se discute a existência de pagamento sem causa, entendo que o lançamento deveria ter comprovado o não recebimento dos valores pela Carnop, uma vez que a documentação acostada pela recorrente comprova sua efetivação. Na realidade, o auto de infração se valeu do caminho já trilhado pela fiscalização estadual, cujos fundamentos e constatações, dotados de foco e fundamento normativo distintos, não infirmam a ocorrência do pagamento, que remanesce hígido mesmo que sua consequência, perante a legislação estadual (acumulação de créditos de ICMS), tenha sido afastada.

Enfim, o pagamento contabilmente registrado não foi desconstituído pela peça fiscal, visto que não há comprovação de que seu ingresso no patrimônio do destinatário deixou de ocorrer. Esse requisito constitui fundamento de validade à correta aplicação do preceito contido no art. 674 do RIR, como bem apontado pela 4ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes (processo 10805.000658/2006-11, acórdão 104-22.364), em caso semelhante ao ora julgado:

São condições indispensáveis para a aplicação desse dispositivo a comprovação da efetividade saída de recursos da empresa para pagamento de despesa a qual, efetivamente, não ocorreu. Isto é, de que os recursos tiveram destinação incerta ou diversa daquela apontada nos registros contábeis e documentos da contribuinte.

(grifamos)

Acrescente-se, ainda, que a própria contribuinte trouxe como fato novo a comprovação de que na realidade teria sido vítima de um esquema criminal (*estelionato*), sem qualquer participação sua nas faturas que teriam duplicado as operações com soja, o que me ratifica a convicção, para aqueles que consideram esse ponto relevante, de que os pagamentos teriam causa.

São essas as razões, portanto, para reformar a decisão ora recorrida no tocante ao IRRF.

Conclusão

Diante do exposto, conheço parcialmente do recurso especial e, na parte conhecida, dou-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Voto Vencedor

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, redator designado.

Com o devido e máximo respeito ao D. Relator, cujos argumentos são sempre bem sustentados, balizados e, principalmente, tecnicamente coerentes, mas, particularmente quanto ao tema em questão, atinente ao IRRF exigido a luz da regra encartada no art. 61 e § 1º da Lei 8.981/95, ousei dele discordar. E, em relação às minhas razões de discordância, formou-se, no Colegiado, maioria, inclusive para que fosse provido o recurso, mesmo que, todavia, em parte.

De início, e no que tange à tese eminentemente jurídica deduzida pelo Conselheiro Luís Henrique Marotti Toselli, a partir da qual o recurso especial do contribuinte já seria integralmente provido, cumpre fazer-se algumas considerações.

Realmente, nosso legislador não prima pela técnica e nem pela clareza (e não posso afirmar, quanto a esta última característica, que isso se dê realmente por incompetência). Mas os vícios contidos nas leis editadas pelo Congresso Nacional devem, e só podem, via de regra (diga-se), ser corrigidos pelo Poder Judiciário. Como indiciava Kelsen (particularmente ao dissociar o direito posto da moral¹¹), não existe lei ruim... existe a lei e se ela nos foi imposta, nos cabe, tão só, cumpri-la ou a fazer cumprir.

Não nego, vejam bem, a possibilidade de se interpretar determinada prescrição legal a fim, quiçá, de a adequar ao sistema normativo pátrio (mormente ao sistema constitucional). Mas, até para isso, há um limite mínimo que deve ser observado sob pena de se incorrer em patente ativismo jurídico e, principalmente, em desrespeito ao princípio da separação dos poderes.

Em outras palavras, o substrato normativo (a lei) comportará, e sempre, o implemento da interpretação jurídica, mas, todavia, respeitado o sentido mínimo gramatical das palavras empregadas, autorizando-se, assim, a extensão ou mesmo restrição do espectro de aplicação da norma, quando, nela, forem identificadas áreas que comportem, efetivamente, a interpretação - as ditas áreas de penumbra a que se refere Hart, citado por Frederick Shauer¹², que propõe, sempre, no exercício hermenêutico, a manutenção do núcleo gramatical da respectiva prescrição ou o seu *core of settle meaning* (op. loc. cit.).

¹¹ Kelsen, Hans. Teoria Pura do Direito: introdução à problemática científica do direito, versão condensada pelo próprio Autor. Tradução de J. Cretella Jr., e Agnes Cretella, 4ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 60.

¹² SHAUER, Frederick. Thinking Like a Lawyer: A New Introduction to Legal Reasoning. Cambridge Massachussets, London, England: Havard University Press, 2009, p. 152.

O art. 61, *caput*, e seu § 1º, não dá margens para a sua leitura da forma como pretendida pelo D. Relator, ao menos não sem lhe retirar aquela significância mínima alhures referida. Exigir-se-á o IRRF sempre que o beneficiário seja identificado e, na forma do seu aludido parágrafo primeiro, ainda se imporá tal exigência mesmo que, sabido a quem se destinou dado recurso, não se conheça a operação que lhe deu causa ou quando menos a causa que justificou o seu implemento. Qualquer elucubração adicional, só teria lugar para:

- a) inovar a lei, em desrespeito ao princípio da separação dos poderes;
- b) considerar a predita prescrição inválida (a luz do sistema normativo vigente).

Notem que a premissa do parágrafo primeiro é clara: o citado preceptivo será aplicado e o IRRF será cobrado “***também***” quanto “*aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular*”. I.e., as partes negritadas da passagem retro deixam extreme de dúvidas que: i) a ausência de causa é, sim, um “tipo” autônomo da aludida regra de responsabilização (ou incidência, para quem assim o preferir); ii) este tipo pressupõe o conhecimento quanto ao destinatário dos recursos, mormente quando explicitamente se refere aos “terceiros” ou aos sócios e/ou acionistas.

Não há, assim, mesmo que sob o pálio de uma interpretação sistemática da norma, como se fugir de seu conteúdo prescritivo mínimo, ao menos não, e vale a insistência, sem se reconhecer a sua própria invalidade.

Por mais que o aludido regramento contenha, realmente, imprecisões técnicas e, mais que isso, até mesmo vícios de constitucionalidade (por violação à capacidade contributiva, ao princípio da igualdade e, até mesmo, por desrespeito ao conceito legal de renda), o fato é que cabe ao Judiciário sobre eles se pronunciar. A nós, reprimse-se, cumpre apenas observar a norma tal como posta e dentro dos limites jurídicos que nos são demandados.

Quanto a segunda parte do voto do D. Relator em que ele afirma que a própria causa teria sido demonstrada, mais vez, *venia concessa*, com ele, não concordo, pelo menos, não *in totum* (no que, novamente, fui acompanhado majoritariamente pelo Colegiado). Isto porque, em relação especificamente às operações de exportação, estas foram consideradas inexistentes, tornando, *ipso facto*, inidôneos os próprios documentos que lhes deram lastro.

De fato, a passagem do Relato Fiscal a seguir reproduzida deixa extreme de dúvidas que, por conta da inidoneidade dos aludidos documentos, nem a causa e nem mesmo os beneficiários seriam identificados na espécie. Veja-se:

De acordo com o referido trabalho, ocorria um procedimento de duplicação de notas fiscais de exportação. Fazia parte do esquema montado a empresa COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL NORTE PIONEIRO — CANORP, CNPJ 77.479.442/0001-97, que tinha a missão de “adquirir” os derivados da soja das empresas beneficiárias do esquema para o fim específico de exportação.

[...]

“[...] As operações reais de exportação tinham por origem o farelo e o óleo bruto de soja produzidos por empresas como a ADM DO BRASIL LTDA., IMCOPA COMERCIAL E EXPORTADORA LTDA., BIANCHINI S.A. INDÚSTRIA COMÉRCIO E AGRICULTURA LTDA., BUNGE ALIMENTOS S.A. E COMÉRCIO E INDÚSTRIAS BRASILEIRAS COINBRA S.A. Já as operações fictícias de exportação eram atribuídas às empresas beneficiárias do esquema de evasão fiscal [...]” (e-fl. 1.229).

Notem que esta acusação específica não foi contraposta e, portanto, se trata de fato posto e não contestado.

Reprise-se: se a segunda operação de exportação, que espelhou aquelas realmente concretizadas, era fictícia, por certo também o são os documentos fiscais emitidos para as acobertar, incluindo-se aqueles atinentes às operação de transporte de mercadorias (que, frise-se, também inoocorreram).

Tais documentos, diga-se, são inarredavelmente inidôneos e, neste passo, todos os pagamentos identificados e que se refiram às exportações ou à etapas operacionais que as antecederam, não tiverem, sequer, os seus destinatários (que se o diga a causa), concretamente, comprovados, tornando correta, quanto a estes, a autuação.

Questão diferente diz respeito aos valores despendidos para remunerar os serviços prestados pelas empresas de consultoria – a Globalbank Consulting Ltda. e a Deloitte Touche Tohmatsu. Isto porque tais empresas foram, de fato, contratadas para prestar serviços de consultoria; se a orientação emendada apontou para a adoção de caminhos tortuosos e contrários à lei, isso nada tem a ver com a concretização específica e efetiva dos serviços contratados, cuja causa não só foi identificada, como era lícita¹³, e cujos beneficiários estavam regularmente comprovados (as respectivas notas fiscais, aqui, não revelavam qualquer indício, nem continham elementos, que pudessem as tornar inválidas ou inidôneas).

Outra hipótese seria a dedutibilidade ou não das despesas de consultoria contratadas e pagas, mas trata-se de matéria estranha ao objeto do recurso.

Em síntese: os serviços prestados pelas empresas de consultoria são válidos, efetivamente concretizados e lícitos não havendo motivos para considera-las sob o viés do art. 61. Há causa, válida/lícita e há destinatários conhecidos, ainda que o objeto da consultoria tenha apontado para operações tidas e havidas como fraudulentas. Neste passo, quanto a eles, e apenas quanto a eles, o recurso deve ser provido.

Ante o exposto, voto por CONHECER EM PARTE do recurso especial do contribuinte e, quanto a parte conhecida, por lhe DAR PARCIAL PROVIMENTO a fim de afastar a exigência apenas em relação aos pagamentos feitos às empresas de consultoria Globalbank Consulting Ltda. e Deloitte Touche Tohmatsu (identificados nas planilhas de e-fls. 1.240 e 1.241).

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca

¹³ O contrato de prestação de serviços de consultoria é lícito, quanto a seu objeto, ainda que a consultoria efetivamente prestada tenha, insista-se, apontado para a adoção de condutas ilícitas por parte dos contratantes.

Fl. 20 do Acórdão n.º 9101-006.342 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 19515.003875/2007-76