



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.721553/2014-31
ACÓRDÃO	9202-011.432 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	21 de agosto de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	JBS S/A
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL.
DESATENDIMENTO DE PRESSUPOSTO REGIMENTAIS. NÃO
CONHECIMENTO.

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, vencidos os conselheiros Fernanda Melo Leal (relatora) e Régis Xavier Holanda que conheciam. A conselheira Liziane Angelotti Meira não votou em razão de voto proferido pelo conselheiro Régis Xavier Holanda na sessão de 20/06/2024. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Maurício Nogueira Righetti.

(assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal – Relatora

(assinado digitalmente)

Maurício Nogueira Righetti – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mauricio Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Mario Hermes Soares Campos, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Régis Xavier Holanda.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pelo Contribuinte em face do acórdão de recurso voluntário nº 1302-003.387 (fls. 41997 a 42014), e que foi parcialmente admitido pela Presidência da 2ª Câmara da 2ª Seção, para que seja rediscutida a seguinte matéria: **Insubsistência de Lançamento Tributário que presume ocorrência de pagamento unicamente com registro contábil sem elementos probatórios que inequivocamente e concretamente comprovem sua ocorrência - art. 61 da Lei 8.981/95 e art. 674 do Decreto 3.000/99.** Abaixo segue a ementa e o registro da decisão recorrida nos pontos que interessam:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

PROCEDIMENTO FISCAL. CONTRADITÓRIO. NÃO OBRIGATORIEDADE. LANÇAMENTO FISCAL. NULIDADE. AUSÊNCIA.

Os procedimentos de fiscalização e diligências, realizados previamente ao auto de infração, não impõe obrigatoriedade quanto ao contraditório e à ampla defesa. Tais princípios somente deverão ser atendidos, como foram neste caso, após a instauração da fase litigiosa, a qual se dá com o recebimento da impugnação.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

TRANSFERÊNCIAS BANCÁRIAS. OPERAÇÃO OU CAUSA. COMPROVAÇÃO PARCIAL. IRRF. EXONERAÇÃO PARCIAL

Comprovada a operação ou a causa dos pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiros, sócios, acionistas ou titular deve-se afastar a incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte, mantendo-se em relação aos valores para os quais não houve tal comprovação.

JUROS SOBRE MULTA

Incidem juros moratórios sobre a multa de ofício lançada (Súmula Carf nº 108).

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas. Com relação a estas matérias preliminares não votou o conselheiro Ailton Neves da Silva, tendo em vista o disposto no art. 58, § 5º do Anexo II do Ricarf, uma vez que a conselheira Carmen Ferreira Saraiva

já havia proferido seu voto na sessão de 23 de janeiro de 2019. No mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, vencido o conselheiro Rogério Aparecido Gil (Relator), que votou por negar provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo.

Depois do Recurso Voluntário, ambas as partes interpuseram Embargos que foram devidamente analisados e julgados. A ciência do Acórdão de embargos à Contribuinte ocorreu em 17 de maio de 2023, conforme evidencia o Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fl. 42516. Desta forma, **o Recurso Especial apresentado é tempestivo**, haja vista que foi protocolado em 23 de maio de 2023, como atesta o Termo de fl. 42518.

Em seu apelo especial, a Recorrente suscita a existência de divergência jurisprudencial quanto às seguintes matérias:

❑ **Matéria nº 1: Insubistência de Lançamento Tributário que presume ocorrência de pagamento unicamente com registro contábil sem elementos probatórios que inequivocamente e concretamente comprovem sua ocorrência - art. 61 da Lei 8.981/95 e art. 674 do Decreto 3.000/99;**

❑ **Matéria nº 2: Nulidade de decisão que inova em relação a fundamentação probatória, mantendo exigência de crédito tributário com base em elementos não contidos no auto de infração e na documentação que o fundamenta.**

Antes de iniciar a análise da demonstração das divergências suscitadas pela Recorrente, é oportuno apresentar uma breve contextualização do litígio.

Trata o processo de exigência de crédito tributário a título do IRRF previsto no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, constituído em razão de a Autoridade Fiscal ter concluído que a Contribuinte realizou pagamentos sem causa comprovada.

A matéria tributável encontra-se relacionada no Termo de Verificação Fiscal (161 a 177) e corresponde, basicamente, a 156 (cento e cinquenta e seis) valores obtidos na escrituração contábil da Recorrente, lançados a débito na conta contábil do passivo nº 2.1.01.07.000000125 – BERTIN S/A, entre 06/01/2010 a 08/11/2010.

Em sua defesa, entre outros argumentos, a Recorrente afirmou que a Autoridade Fiscal constituiu crédito tributário a título de IRRF sobre pagamentos sem causa comprovada, sem, contudo, identificar quaisquer pagamentos realizados. Esclareceu que incorporou a BERTIN S/A em 31/12/2009 (fato já conhecido pela Autoridade Fiscal), e alegou que os referidos lançamentos contábeis constituem meras transferências entre contas de mesma titularidade, necessárias para conclusão do processo de integração das companhias, decorrente da incorporação então recém realizada. Nesse sentido, afirmou que “estas transações não representam o ‘pagamento de obrigações’ ou a ‘entrega de recursos a terceiros’, fatos aptos a ensejar a incidência de IRF (caso não seja identificado o beneficiário ou comprovada a operação ou causa)”. De toda sorte,

apresentou documentação com a finalidade de comprovar a utilização dos recursos para pagamento de obrigações com terceiros.

No voto vencedor do Acórdão recorrido, depois de confirmado o fato de que o lançamento fiscal teve como objeto valores lançados a débito em conta do passivo da Recorrente, foi apresentada uma breve análise da movimentação registrada no Razão da referida conta contábil. Em seguida, concluiu-se que os valores em tela eram prontamente transferidos para uma conta contábil do ativo dedicada a uma filial da Recorrente, e que somente a partir da averiguação da destinação dos recursos a partir dessa conta do ativo é que poderia ser aventada a possibilidade de pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado.

Concluindo que os lançamentos contábeis abrangidos pelo Auto de Infração “não permitem a constatação direta de qualquer das hipóteses tratadas nos dispositivos legais invocados na autuação”, e assinalar que “apenas com a averiguação da destinação dos recursos que contabilmente ingressaram na conta 1.1.04.17.000000004 é que se poderia aventar a possibilidade de pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado”, o Colegiado recorrido observou que tal averiguação não foi realizada pela Autoridade Fiscal.

Ato seguinte, prosseguiu o órgão julgador na análise acerca da utilização dos recursos.

Feita tal resumo retrospecto, passou-se para a análise da divergência.

Análise da demonstração da divergência - 1ª matéria: Insubsistência de Lançamento Tributário que presume ocorrência de pagamento unicamente com registro contábil sem elementos probatórios que inequivocamente e concretamente comprovem sua ocorrência - art. 61 da Lei 8.981/95 e art. 674 do Decreto 3.000/99

A partir da leitura da argumentação da Recorrente, verifica-se que o Colegiado recorrido teria adotado entendimento que diverge da interpretação que prevaleceu em casos semelhantes, nos **Acórdãos nº 105-15.518 e nº 1201-003.841**, acerca da caracterização da hipótese de incidência prevista no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995.

Segundo a Recorrente, diferentemente do que se verifica nos paradigmas, “o acórdão recorrido interpretou a legislação tributária no sentido de que é admitida a presunção de pagamento a partir de registros contábeis para efeito da aplicação do art. 61, da Lei 8.981/95”.

O Colegiado adotou o entendimento de que lançamento a título do IRRF previsto no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, incidente sobre pagamentos sem causa comprovada, pode se sustentar apenas a partir de registros contábeis, quando o contribuinte não logra êxito em comprovar a causa subjacente aos registros.

Ocorre que, depois de demonstrado o procedimento contábil adotado pela Contribuinte, consignou-se no voto condutor do Acórdão recorrido que especificamente os lançamentos colhidos pela fiscalização seriam insuficientes para fins de caracterização da ocorrência concreta da hipótese legal, o que impulsionou o Colegiado a avançar na análise de

atos registrados em lançamentos contábeis que se sucederam aos originalmente apontados pela fiscalização.

Ao final da análise, o Colegiado recorrido validou parte do lançamento, sob o fundamento de que a Recorrente não logrou êxito em demonstrar a causa de alguns dos registros contábeis originalmente apontados pela Autoridade Fiscal no Termo de Verificação Fiscal.

Ou seja, ao fim e ao cabo, o Colegiado recorrido efetivamente adotou entendimento no sentido de que o IRRF previsto no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, incidente sobre pagamentos sem causa comprovada, pode ser lançado tendo como base unicamente registros contábeis, na hipótese de o contribuinte não lograr êxito em comprovar a causa subjacente aos registros.

Desse modo, deu-se razão à Recorrente quanto a este ponto eis que existe uma divergência jurisprudencial em torno do tema.

Sob situações fáticas análogas, nos paradigmas foi adotado entendimento diametralmente oposto. No caso do **primeiro paradigma (Acórdão nº 105-15.518)**, restou consignado que “não se mostra admissível que o simples registro contábil da operação comercial em torno do aventado pagamento, ou mesmo a nota fiscal que a tenha documentado, sirvam de prova da ocorrência do pagamento”. Já no **segundo paradigma (Acórdão nº 1201-003.841)** prevaleceu o entendimento de que “se a autoridade fiscal não apresenta prova cabal da existência de pagamentos (e.g. extratos bancários), não pode se valer da contabilidade para fins de presumir sua ocorrência”.

Resta evidenciada, portanto, a divergência jurisprudencial ora suscitada. Uma vez atendidos os demais pressupostos de admissibilidade, com fundamento no art. 67 do Anexo II do RICARF, fora dado seguimento à **matéria nº 1: Insustentabilidade de Lançamento Tributário que presume ocorrência de pagamento unicamente com registro contábil sem elementos probatórios que inequivocamente e concretamente comprovem sua ocorrência - art. 61 da Lei 8.981/95 e art. 674 do Decreto 3.000/99.**

Quanto à segunda matéria, fora detalhadamente demonstrado no despacho as razões pelas quais não fora acatada.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Fernanda Melo Leal - Relatora

1 CONHECIMENTO

O recurso especial é tempestivo, visto que interposto dentro do prazo legal de quinze dias (art. 68, *caput*, do Regimento Interno do CARF – RICARF).

Para os paradigmas que foram admitidos – **Acórdão nº 105-15.518 e Acórdão nº 1201-003.841**, de fato nota-se o entendimento de que “não se mostra admissível que o simples registro contábil da operação comercial em torno do aventado pagamento, ou mesmo a nota fiscal que a tenha documentado, sirvam de prova da ocorrência do pagamento”. Não se poderia presumir a sua ocorrência com base nestes indícios.

No acórdão recorrido, o entendimento foi de que o IRRF previsto no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, incidente sobre pagamentos sem causa comprovada, pode ser lançado tendo como base unicamente registros contábeis, na hipótese de o contribuinte não lograr êxito em comprovar a causa subjacente aos registros.

Como muito bem consignado pelo Recorrente no seu Recurso, a identidade fática entre o acórdão recorrido e os paradigmáticos é em relação ao “ato administrativo-processual” na fundamentação do lançamento tributário. Em todos os casos, o auto de infração, pretendendo aplicar o art. 61 da Lei 8.981/95, utiliza como “base documental” do pressuposto material da hipótese (ocorrência de pagamento) exclusivamente registros contábeis desacompanhados de elementos que demonstrem, inequívoca e concretamente, a sua efetiva ocorrência, acabando por, na prática, presumir a ocorrência do fato gerador a partir de registros contábeis.

Na decisão recorrida, ela mantém parte de um lançamento tributário cujo termo de verificação fiscal (fls. 161/171) reconhece e afirma, sem espaço para dúvida, que a autuação utilizou como base documental do pressuposto material para a aplicação do art. 61 da Lei 8.981/95 única e exclusivamente os registros de uma conta contábil da recorrente extraída de seu Sped – ECD e que a autoridade fiscalizadora presumiu a partir deles a ocorrência de pagamento.

Noutro giro, vale dizer, o acórdão recorrido não promoveu a anulação da totalidade do lançamento, mas apenas a parte que a recorrente ilidiu, na fase contenciosa, com a apresentação de documentos, a “presunção de pagamento” que sustentou o auto de infração. Ou seja, o acórdão recorrido interpretou a legislação tributária no sentido de que é admitida a presunção de pagamento a partir de registros contábeis para efeito da aplicação do art. 616, da Lei 8.981/95 e art. 6747 do Decreto 3.000/99, tanto que impôs ao recorrente o ônus de ilidir a presunção.

Em sentido oposto, os acórdãos paradigmáticos chancelam entendimento de que o fato “pagamento” não pode ser presumido a partir de registros contábeis, sendo da autoridade lançadora o ônus de comprovar, inequívoca e concretamente, a sua efetiva ocorrência, com seus concretos contornos, sendo que registros contábeis que não permitam a certeza sobre a sua ocorrência não são aptos a sustentar lançamento realizado sob esta hipótese normativa.

Nesse sentido, no acórdão 105-15.518 (Paradigma 1) proferido pelo Primeiro Conselho de Contribuintes, 5ª Câmara, em sessão de 25/05/2007 em que foi afastada a presunção de pagamento sem causa realizada com base em registro contábil de operação comercial, ou mesmo em nota fiscal que a tenha documentado.

Também, o acórdão 1201-003.841 (Paradigma 2) proferido pela 1ª Seção de Julgamento, 2ª Câmara e 1ª Turma Ordinária em sessão de 18/06/2020 afastou a presunção de pagamento sem causa realizada com base na contabilidade do contribuinte e ausência de recibos.

Saliente-se, por fim, apenas para fins de confirmação e reforço do entendimento desta relatora, que a própria PGFN entendeu que seria o caso de conhecimento do Recurso Especial, tanto que nas contrarrazões apresentadas sequer cogitou o não conhecimento.

Do exposto, entendo que a recorrente demonstrou a divergência jurisprudencial, quanto ao tema.

2 CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por conhecer o recurso especial da Contribuinte.

(assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal – Relatora

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti – Redator Designado

Não obstante o bem fundamentado voto da I. Relatora, peço-lhe licença para dele divergir quanto ao conhecimento do recurso.

O apelo do sujeito passivo visa rediscutir a matéria ***“Insubsistência de Lançamento Tributário que presume ocorrência de pagamento unicamente com registro contábil sem elementos probatórios que inequivocamente e concretamente comprovem sua ocorrência - art. 61 da Lei 8.981/95 e art. 674 do Decreto 3.000/99”***.

O lançamento prestou-se a exigir o IRRF sobre pagamentos sem causa ou de operação não comprovada caracterizados por lançamentos a débito na conta contábil “2.1.01.07.000000125 – BERTIN S/A”, pertencente ao passivo circulante da autuada, tendo como contrapartidas, suas contas do ativo circulante.

Sustenta a recorrente, invocando inclusive a Solução de Consulta Interna Cosit nº 11/2013, que o Fisco não poderia presumir a ocorrência de pagamentos com base exclusivamente na sua

escrita contábil. E, nesse sentido, indicou os acórdãos **105-15.518 e 1201-003.841** como paradigmas representativos do dissenso interpretativo que intentou demonstrar.

Isto porque, assentou o voto vencido do recorrido que:

Na forma registrada no acórdão recorrido, "o art. 61, § 1º, da Lei nº 8.981/1995 impõe ao contribuinte o ônus da prova da causa dos pagamentos ou da entrega de recursos. Se a contabilidade, nas circunstâncias presentes nos autos, comprova a ocorrência dos pagamentos ou a entrega de recursos, cabe ao contribuinte comprovar a respectiva causa. A simples alegação de transferência de recursos entre contas bancárias da JBS S.A. para contas bancárias da Bertin S.A. e a simples alegação de utilização dos recursos para pagamento de obrigações desta não bastam para que a impugnante se desincumba de seu ônus probatório."

Mais à frente, no voto vencedor, tratando da matéria superada no voto vencido, o Redator consignou que:

"... lançamentos a débito de uma conta representativa de uma obrigação e a crédito de uma conta representativa de disponibilidades, no Ativo Circulante, amolda-se, perfeitamente, à realização de um pagamento."

Todavia, excluiu da base de cálculo do lançamento aqueles que o autuado comprovou tratar-se de transferência de numerário entre a autuada e a sua incorporada BERTIN S/A e aquele com causa comprovada como sendo operação de Compra e Venda de Ativos.

Note-se que o que se discute aqui não é exatamente a comprovação dos pagamentos, matéria esta que envolve o revolvimento probatório e já definitivamente assentada pelo colegiado ordinário; e sim se lançamentos contábeis a débito em conta de passivo circulante, contanto como contrapartidas lançamentos a crédito em conta de ativo circulante seria hábil a caracterizar a existência do **pagamento** a que alude o artigo 61, § 1º da Lei 8.981/95. É, efetivamente, o que se tem no caso.

E percebe-se, aqui houve baixa contábil de uma obrigação por meio de lançamentos a crédito em disponibilidades registradas em conta do ativo circulante e todos com o histórico que informava referirem a PAGAMENTOS.

Veja-se que a pretensão do recorrente é atacar a premissa inicial do fato gerador do tributo em exame, é dizer, que **houve um pagamento**.

Nesse contexto, no paradigma **1201-003.841**, ao analisar lançamentos em conta contábil que sugeriram pagamentos (contas que começam por "41.." normalmente são contas de despesas) a pessoas físicas e jurídicas, decidiu-se:

"exonerar a exigência de IRRF à alíquota de 35%, já que a douta autoridade autuante presumiu a ocorrência de pagamentos a beneficiários não identificados ou sem causas a partir da contabilidade e da apresentação de

recibos, ao invés de instruir o presente feito com provas cabais quanto à existência dos efetivos pagamentos - extratos bancários, por exemplo.”

Não obstante o assentado nesse paradigma, o ponto é que lá nada teria sido mencionado quanto a eventuais contrapartidas desses lançamentos nas contas “41...”, como sendo em conta de ativo disponível, como se deu no recorrido. Nessa senda, tenho que esse paradigma não seria hábil a demonstrar a divergência dada a carência de similitude fática.

A SCI 11/2013 citada nesse paradigma não exige do Fisco seja o pagamento comprovado por meios outros que não na contabilidade do autuante. A sua razão de ser é no sentido de evitar seja o lançamento efetuado com base apenas em registros contábeis de despesas – ainda que indedutíveis para o IRPJ e CSLL – ou mesmo em meras notas fiscais, sem que se observe a correspondente contrapartida do lançamento, uma vez que o registro de uma despesa pode não caracterizar seu pagamento ou mesmo que este tenha se dado em momento diverso daquele do seu (da despesa) registro.

Logo, a menção a este normativo reafirma e reforça o entendimento segundo o qual lá não se tratou de contrapartidas em ativo circulante – disponibilidades; não guardando, assim sendo, similitude fática suficiente a demonstrar a divergência jurisprudencial do interesse do recorrente.

No que tange ao paradigma **105-15.518**, melhor sorte não socorre o recorrente. Vejamos:

Lá, o colegiado – julgando recurso de ofício - encampou a decisão de primeira instância que assentou que o fundamento utilizado pelo autuante, no sentido de que não teria havido a comprovação do efetivo dispêndio com aquisições de bens e serviços de terceiros, por si só inviabilizaria a manutenção do lançamento ancorado por pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, na medida em que **não havendo a comprovação do pagamento**, não se poderia dizer que ele se dera sem causa ou a beneficiário não identificado. Confira-se os seguintes trechos:

28. De acordo com o Termo de Constatação/Informação Fiscal, item 2, a pretensão fiscal concernente ao IRRF está assentada na constatação da ocorrência de "pagamentos a beneficiários não identificados" realizados pelo contribuinte. **O fato descrito foi posto como consequência de um outro fato, o de o contribuinte não haver comprovado o efetivo dispêndio financeiro ligado à aquisição de bens e serviços de terceiros, cujas operações se encontram documentadas em notas fiscais e registradas no livro diário** (item 1.1 do Termo).

[...]

30. O primeiro motivo para tanto está na invalidade da inferência que assentou a conclusão da ocorrência de pagamento a beneficiário não identificado na premissa da não comprovação pelo contribuinte do efetivo dispêndio com aquisições de bens e serviços de terceiros. Tanto é assim

que, quando o contribuinte logrou comprovar o pagamento mediante cheque de sua emissão, o autuante não fez figurar o seu valor no rol dos pagamentos a beneficiário não identificados, como ocorreu, por exemplos, com as notas fiscais de fl 79/80 e 100 do anexo L. À toda evidência, a premissa não contém a conclusão autorizadora da exigência fiscal em apreço.

[...]

32 Terceiro, para que haja "pagamento a beneficiário não identificado", é preciso, antes, que haja pagamento. Sem a comprovação deste, não resta atendido o pressuposto deflagrador da exigência do IRRF. E é isto o que aqui se passa: a fiscalização não demonstrou a ocorrência dos pagamentos. **A falta de comprovação da efetividade do pagamento em face da aquisição de bens e serviços, cujas operações se acham documentas em notas fiscais, não quer dizer que ocorreram os pagamentos. Ao contrário, em termos de verdade processual, pagamento não comprovado é pagamento que não se realizou.**

Vê-se, portanto, que tal como no paradigma anterior, neste nada é dito quanto a eventuais contrapartidas desses lançamentos em conta de ativo circulante (disponibilidades), de forma que pudesse, aquele caso, se aproximar do que se tem no recorrido. E mais, no caso tratado nesse paradigma, infere-se que o autuante procedeu ao lançamento do IRRF como mero reflexo daquele de IRPJ, consoante se observa do recorte a seguir, extraído daquele julgado:

O fato descrito foi posto como consequência de um outro fato, o de o contribuinte **não haver comprovado o efetivo dispêndio financeiro ligado à aquisição de bens e serviços de terceiros**, cujas operações se encontram documentadas em notas fiscais e registradas no livro diário

Com efeito, dada a ausência de similitude fático-jurídica entre o recorrido e paradigmas, não se é possível demonstrar a divergência jurisprudencial do interesse do recorrente.

Não conheço, pois, do recurso.

(documento assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti